

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA  
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Zavedení Mezinárodních účetních standardů do společnosti s ručením omezeným

International Accounting Standards Implementation to the Limited Liability Company

Student: Bc. Jaromíra Lomozníková, DiS.

Vedoucí diplomové práce: Ing. Hana Bartková, Ph.D.

Ostrava 2011

Místopřísežně prohlašuji, že jsem celou práci, včetně všech příloh, vypracovala samostatně.

V Ostravě dne:

.....

Jaromíra Lomozníková

Poděkování patří mé oponentce, Ing. Radmile Rožnaiové, za odbornou pomoc, cenné rady a připomínky, které mi poskytla v průběhu zpracování diplomové práce.

# Obsah

1.	ÚVOD .....	8
2.	ZÁKLADNÍ TEORETICKÉ VÝCHODISKO PRO PRVNÍ TRANSFORMACI .....	9
2.1.	Příčina přechodu na Mezinárodní účetní standardy .....	9
2.2.	Historie Mezinárodních účetních standardů v Evropě .....	9
2.3.	Regulace účetnictví a výkaznictví v Evropské unii .....	11
2.4.	Koncepční rámec .....	12
2.4.1.	Vymezení koncepčního rámce .....	13
2.4.2.	Oceňovací báze .....	16
2.5.	Česká legislativa .....	17
2.6.	Mezinárodní účetní standardy a Česká republika .....	20
2.7.	Harmonizace účetnictví .....	22
2.7.1.	Průzkum – možnost volby mezi ČÚS a IFRS .....	24
2.7.2.	IFRS v Evropě .....	24
2.8.	Šetření – výhody a nevýhody zavedení IFRS .....	25
3.	NEJVÝZNAMNĚJŠÍ ODLIŠNOSTI MEZI IFRS A ČESKOU LEGISLATIVOU .....	27
3.1.	IAS 1 PREZENTACE ÚČETNÍ ZÁVĚRKY .....	27
3.1.1.	Definice Mezinárodních standardů pro účetní výkaznictví .....	28
3.1.2.	Účetní závěrka .....	28
3.1.3.	Struktura a obsah výkazů a komentáře .....	31
3.1.4.	IAS 1 – odlišnosti v jednotlivých kategoriích .....	34
3.2.	IAS 8 ÚČETNÍ PRAVIDLA, ZMĚNY V ÚČETNÍCH ODHADECH A CHYBY .....	37
3.2.1.	Retrospektivní aplikace .....	38
3.2.2.	Opravy chyb .....	38
3.3.	IAS 10 – UDÁLOSTI PO ROZVAHOVÉM DNI .....	39
3.4.	IAS 16 – POZEMKY, BUDOVY, ZAŘÍZENÍ .....	39
3.4.1.	Úvodní rozpoznání a ocenění .....	41
3.4.2.	Následné výdaje .....	41
3.4.3.	Oceňování .....	42
3.4.4.	Odepisování .....	43
3.5.	IAS 37 – REZERVY, PODMÍNĚNÉ ZÁVAZKY A PODMÍNĚNÁ AKTIVA .....	43
3.6.	IAS 18 – VÝNOSY .....	44
3.6.1.	Prodej výrobků a služeb .....	45
3.6.2.	Poskytování služeb .....	46

3.7.	IAS 12 – DANĚ ZE ZISKU .....	46
4.	TRANSFORMACE ÚČETNÍ ZÁVĚRKY .....	48
4.1.	Představení společnosti Environment s.r.o. ....	48
4.1.1.	Základní informace .....	48
4.1.2.	Další údaje o společnosti .....	48
4.1.3.	SWOT analýza společnosti Environment s.r.o. ....	49
4.2.	Analýza českých účetních výkazů týkajících se společnosti Environment s.r.o. ....	50
4.2.1.	Analýza rozvahy .....	50
4.2.2.	Analýza nákladů a výnosů .....	52
4.3.	PŘEVOD ÚČETNÍCH VÝKAZŮ DLE IFRS .....	53
4.3.1.	TRANSFORMACE ROZVAHY – AKTIVA .....	54
4.3.2.	TRANSFORMACE ROZVAHY – PASIVA .....	56
4.3.3.	TRANSFORMACE VÝSLEDOKY .....	58
4.4.	SAMOTNÝ PROJEKT PŘEVODU NA IFRS .....	61
4.5.	KOREKCE – PŘEVOD NA IFRS .....	66
4.5.1.	Účetní výkazy sestavené dle IFRS .....	66
4.5.2.	Změna ve výkazu o finanční situaci .....	70
4.5.3.	Změna ve výkazu o souhrnném výsledku hospodaření .....	71
4.5.4.	Výkaz o peněžních tocích .....	72
4.5.5.	Výkaz o změnách ve vlastním kapitálu .....	72
4.5.6.	Příloha .....	72
5.	ZÁVĚR .....	73

Seznam použité literatury

Seznam zkratk a symbolů

Seznam tabulek

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Seznam příloh

Přílohy

# 1. ÚVOD

Vlivem světové globalizace dochází mimo jiné také k rostoucímu tlaku pro sjednocení národních účetních předpisů. Vykazování dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (dále jen IFRS) je v současné době pro malé nebo středně velké firmy nezávazné. V České republice je povinné takové to vykazování účetní závěrky pouze pro společnosti, jejíž akcie jsou obchodovatelné na veřejném trhu. Lze však předpokládat, že v budoucnu se bude vykazování dle IFRS týkat všech společností.

Téma „Zavedení Mezinárodních účetních standardů do společnosti s ručením omezeným“ jsem si zvolila za účelem provedení zkušební verze vedení výkaznictví dle IFRS do ostravské společnosti, která na trhu působí přes deset let. Díky svým činnostem, které jsou spojeny především s výstavbou staveb pro ochranu životního prostředí, působí nejen na českém trhu, ale připravuje se expandovat i na trh zahraniční.

Diplomová práce se skládá ze tří částí:

První část věnuji samotné historii vzniku Mezinárodních standardů účetního výkaznictví v Evropě, a zvláště v České republice.

Druhá část je zaměřena na mnou vybrané standardy, které se dané účetní jednotky týkají. U těchto standardů se zaměřím na některé odlišnosti při vedení účetnictví mezi IFRS a Českými účetními předpisy.

Třetí část diplomové práce obsahuje samotný převod vykazování účetní závěrky v souladu s IFRS, což je také hlavním cílem diplomové práce, včetně charakteristiky rozdílů, které při této aplikaci vznikly.

## **2. ZÁKLADNÍ TEORETICKÉ VÝCHODISKO PRO PRVNÍ TRANSFORMACI**

### **2.1. Příčina přechodu na Mezinárodní účetní standardy**

Téma „Zavedení Mezinárodních účetních standardů do společnosti s.r.o.“ jsem si zvolila z důvodu aplikace těchto standardů do společnosti, která se připravuje expandovat do zahraničí, respektive do zemí EU, se svým širokým spektrem činností a projektů na ochranu životního prostředí.

V dnešní době neustálého ekonomického rozvoje, globalizace, nadnárodních fúzí a akvizic nejrůznějších zahraničních společností nelze toto vykonávat s použitím vnitrostátních účetních pravidel, jelikož by toto způsobovalo zejména nepřehlednost pro potenciální zahraniční investory, včetně zvyšování jejich transakčních nákladů při porovnávání a provádění nejrůznějších ekonomických analýz pro konečné rozhodnutí o případné investici.

Mým hlavním cílem je při zavedení Mezinárodních účetních pravidel zjistit náročnost provedení této aplikace a předvést ukázkou základních a objektivních rozdílů mezi oběma systémy u konkrétní společnosti.

### **2.2. Historie Mezinárodních účetních standardů v Evropě**

První zmínky o jednotných účetních pravidlech můžeme datovat již od 70. let 20. století. Trvalo však více než 30 let, kdy tato pravidla vůbec vznikla. Hlavním důvodem byl obchod na evropských burzách, kdy EU vyslala požadavek na předložení výkazů v souladu se souborem mezinárodních norem – Mezinárodní standardy účetního výkaznictví – IFRS (International Financial Reporting Standards). Jednalo se tehdy o cca 7 000 společností, kotovaných na burzách v tehdejších 25 členských zemích EU. Tento požadavek vstoupil v účinnost v roce 2005.

Za vznikem účetních standardů stojí od roku 1995 dvě organizace, a to Mezinárodní výbor pro účetní standardy (IASB) a Mezinárodní organizace komise cenných papírů (IOSCO). Důvodem byla existence takových společností, které obchodují na burze cenných papírů v zemích odlišného právního systému. Podstatným datem byl však výše zmiňovaný rok 2005, kdy nabylo účinnosti rozhodnutí dle Nařízení Evropského parlamentu a Rady č. 1606/2002 ze dne 19. července 2002 o uplatňování mezinárodních účetních standardů, kde v odstavci 2 je uvedeno následující: *„V zájmu lepšího fungování vnitřního trhu musí společnosti s veřejně obchodovanými cennými papíry používat jednotný soubor vysoce kvalitních mezinárodních účetních standardů pro sestavování svých konsolidovaných účetních závěrek. Taktéž je důležité, aby standardy účetního výkaznictví používané společnostmi Společenství, které působí na finančních trzích, byly mezinárodně uznávané a staly se skutečně světovými standardy. To předpokládá zvýšenou konvergenci účetních standardů, které se v současnosti mezinárodně používají, s konečným cílem dosáhnout jednotného souboru světových účetních standardů“.*

Za dobu své existence IASB vzniklo 41 standardů označovaných jako Mezinárodní účetní standardy IAS. IASB byl v roce 2001 nahrazen Radou pro Mezinárodní účetní standardy IASB. Rada je plně odpovědná za tvorbu globálně platných účetních standardů. Standardy nově vydávané IASB již nejsou označovány jako IAS (Mezinárodní účetní standardy), ale jako Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS – International Financial Reporting Standards). Standardy vytvořené před zahájením činnosti Rady zůstávají platné a jsou nadále označovány IAS (neúplná číselná řada IAS 1 – IAS 41). Vedle nich existují nové standardy označované IFRS (IFRS 1 – IFRS 9).

Za zmínku jistě stojí další organizace, a to Výbor pro interpretace mezinárodního účetního výkaznictví – IFRIC, jehož úkolem je podpora Rady při tvorbě a úpravě jednotlivých standardů tak, aby plynul odpovídající užitek jak pro uživatele účetních výkazů, tak i pro jejich předkladatele a auditory. Úkolem IFRIC je reagovat na měnící se podmínky tvorbou a vydáváním pravidel řešení nově vznikajících situací, které ještě nejsou standardy vůbec řešeny.

Podstatou tvorby standardů je především to, že při samotném vzniku nových standardů či pozměňovacích návrhů může zasahovat široká veřejnost z celého světa. Odborná veřejnost může vyslovovat své názory na vznikající dokumenty, což je velkou předností tohoto



systému. Aktuálně projednávané otázky jsou vždy prezentovány na webových stránkách organizace IASB<sup>1</sup>.

Struktura obsahu jednotlivých standardů má určitou formální stránku, která je vždy dodržována<sup>2</sup>:

- Obsah.
- Úvod - základní shrnutí důvodu pro vydání standardu a hlavních východisek.
- Text standardu, jehož obsahem je:
  - cíl,
  - rozsah působnosti,
  - výchozí definice,
  - pravidla rozpoznání vykládaného prvku či transakce v účetnictví,
  - oceňování v okamžiku rozpoznání a k bilančnímu dni,
  - zveřejnění – v této části specifikují standardy své požadavky na zveřejnění informací týkajících se daného tématu v účetní závěrce,
  - datum účinnosti.
- Dodatky, které obsahují například ilustrační příklady.
- Zdůvodnění závěrů – studium příkladů a zejména zdůvodnění závěrů umožní lepší pochopení standardu.
- Implementační příručka (obsažena jen u některých standardů).
- Tabulkový přehled změn provedených ve standardu – došlo-li ke změnám standardu od posledního vydání.

## **2.3. Regulace účetnictví a výkaznictví v Evropské unii**

Pro oblast účetnictví jsou nejvýznamnějšími legislativními dokumenty následující Směrnice a Nařízení:

- Čtvrtá směrnice Rady (78/660/EHS), o ročních účetních závěrkách některých forem společností ze dne 25. července 1978.

---

<sup>1</sup> <http://www.iasb.co.uk/>

<sup>2</sup> DVOŘÁKOVÁ, D.: Finanční účetnictví a výkaznictví podle Mezinárodních standardů IFRS. 2. vyd. Brno: Computer Press, a.s., 2008. ISBN 978-80-251-1950-1, str. 13.

- Sedmá směrnice Rady (83/349/EHS), o konsolidovaných účetních závěrkách ze dne 13. června 1983.
- Směrnice Rady (86/635/EHS), o ročních účetních závěrkách a konsolidovaných účetních závěrkách bank a ostatních finančních institucí ze dne 8. prosince 1986.
- Směrnice Rady (91/674/EHS) o ročních účetních závěrkách a konsolidovaných účetních závěrkách pojišťoven ze dne 19. prosince 1991.
- Směrnice Evropského parlamentu a Rady (2006/43/ES) o povinném auditu ročních a konsolidovaných účetních závěrek ze dne 17. května 2006.
- Směrnice Evropského parlamentu a Rady (2008/30/ES), kterou se mění směrnice 2006/43/ES o povinném auditu ročních a konsolidovaných účetních závěrek, pokud jde o prováděcí pravomoci svěřené Komisi ze dne 11. března 2008.
- Směrnice Evropského parlamentu a Rady (2009/49/ES), kterou se mění směrnice Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS, pokud jde o některé požadavky na zveřejnění u středně velkých společností a povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku ze dne 18. června 2009.
- Nařízení č. 1606/2002: uplatňování mezinárodních účetních standardů ze dne 19. července 2002.

## **2.4. Koncepční rámec**

Koncepční rámec je základním a prvotním textem celého znění IFRS. Nejedná se o samotný standard, nýbrž o nastínění „vize“ účetního výkaznictví, kde nejsou řešeny žádné konkrétní problémy. Obsah Koncepčního rámce žádný ze standardů neruší ani nezakazuje, pokud vznikne mezi nimi k nějakému rozporu, mají požadavky konkrétního mezinárodního standardu přednost před požadavky Koncepčního rámce. Jsou zde definovány základní prvky účetní závěrky – aktiva, závazky, vlastní kapitál, výnosy a náklady, kritéria pro uznání a vyjádření těchto prvků v účetní závěrce a výchozí báze jejich ocenění. Definice a zásady vyplývající z Koncepčního rámce zásadním způsobem ovlivňují obsah informací zveřejňovaných v účetní závěrce. Jednotlivé standardy, které se zabývají konkrétními oblastmi a účetními problémy z těchto definic vycházejí.

### 2.4.1. Vymezení koncepčního rámce

Obsahem Koncepčního rámce je vymezení:

1) Cíle účetní závěrky, kterým je především poskytnutí informací o finanční pozici, výkonnosti a o změnách ve finanční pozici společnosti. Tyto informace jsou podstatné pro široký okruh uživatelů z důvodu jejich ekonomických rozhodnutí. Finanční pozice daná likviditou či solventností vyplývají z údajů rozvahy, naopak výkonnost společnosti je zřejmá z výkazu zisku a ztráty.

2) Kvalitativních charakteristik, které vyjadřují přínos informací účetní závěrky. Nejdůležitějšími charakteristikami jsou:

- srozumitelnost,
- relevance (umění hodnotit minulé a současné skutečnosti a schopnost rozhodovat se podle nich v budoucnosti),
- spolehlivost,
- nestrannost,
- opatrnost,
- úplnost,
- významnost,
- důvěryhodné zobrazení,
- srovnatelnost,
- včasnost,
- pravdivý a věrný obraz.

3) Obsahu, způsobu rozeznání a oceňování základních prvků účetní závěrky:

- **AKTIVUM (Asset)** jako výsledek minulých skutečností, od nichž se očekává budoucí ekonomický prospěch pro danou společnost, čemuž se v aktivu rozumí jeho potenciál přispět přímo nebo nepřímo k toku peněz a peněžních ekvivalentů do podniku. Důležitý je fakt, že náklad na pořízení aktiva není uznán a vykázán v rozvaze jako aktivum, pokud není pravděpodobné, že přinese podniku ekonomický prospěch po ukončení běžného období. Taková transakce je vyjádřena naopak jako náklad a vyjádřena ve výsledovce. Důležitou podmínkou pravděpodobnosti ekonomického

prospěchu je jistota, že si podnik bude moci prospěch z aktiva přisvojit. Důležitá je ta skutečnost, že pro určení existence aktiva není důležité vlastnické právo. Dalším důležitým kritériem rozvahového aktiva je spolehlivé ocenění. Pokud nelze určitou položku přiměřeně odhadnout, nemůžeme ji vykázat v rozvaze či výsledovce.

- **ZÁVAZEK (Liability)** jako současná povinnost, která vznikla důsledkem minulých skutečností, ze kterých se očekává odliv zdrojů, přinášející ekonomický prospěch. Odliv zdrojů přitom musí být dostatečně jistý a závazek musí být spolehlivě ocenitelný.
- **VLASTNÍ KAPITÁL (Equity)** jako zbytková část aktiv po odečtení všech závazků. Důležitou součástí vlastního kapitálu je výsledek hospodaření (zisk/ztráta) dosažený za běžné období, vyčíslený jako rozdíl nákladů a výnosů.
- **VÝNOSY (Income)** jako zvýšený ekonomický prospěch v důsledku zvýšení aktiv nebo snížení závazků, ale pouze za předpokladu, že k ekonomickému prospěchu nedošlo z důvodu vkladu vlastníků. Výnosy (income) se skládají:
  - revenues (výnosy z běžných činností, jako tržby z prodeje výrobků, zboží, služeb, úroků, dividend, atp.)
  - gains („přínosy“ snížené o náklady „losses“, např. kladné přínosy z prodeje dlouhodobých aktiv, krátkodobých aktiv, kurzových rozdílů, atp.)
- **NÁKLADY (Expenses)** jako snížený ekonomický prospěch projevující se úbytkem nebo snížením aktiv či zvýšením závazků, kde dochází k poklesu vlastního kapitálu jiným způsobem, než jeho odčerpáváním vlastníky. Základní podstatou vykazování nákladů je však souvislost s konkrétními výnosy.

Zde rozlišujeme:

- „expenses“ náklady vznikající z běžných činností,
- „losses“ – náklady (ztráty), opak gains.

Obojí se zaúčtuje k tíži výsledku hospodaření v běžném období.

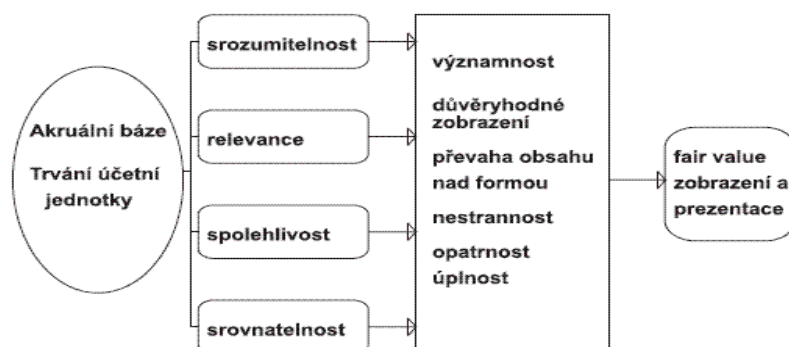
- 4) Pojetí a uchování kapitálu, jelikož existují dvě pojetí uchování finančního či fyzického, což je založeno na potřebách uživatelů účetní závěrky. Základním rozdílem je způsob zobrazení účinku změn cen aktiv a závazků účetní jednotky.

U fyzického kapitálu je vyžadována aplikace oceňovací báze běžných cen. Naopak u finančního kapitálu záleží na typu finančního kapitálu, který se účetní jednotka snaží uchovat.

**5) Základních předpokladů sestavení účetní závěrky, a to:**

- akruální báze, ze které vyplývá, že výsledky transakcí a ostatních událostí jsou uznány v období, kdy k nim dochází (nikoli v okamžiku příjmu či výdeje peněz), zaznamenány v účetních knihách a zohledněny v účetních závěrkách za období, ke kterým se skutečně vztahují. Tento princip tedy vyvolává potřebu časového rozlišení výdajů a příjmů, tvorby dohadných položek a rezerv. Výsledek hospodaření je vyčíslen jako rozdíl výnosů a nákladů a lépe odráží výkonnost podniku v daném účetním období, proto je akruální báze celosvětově uznávaným systémem.
- předpoklad trvání podniku, což v podstatě znamená, že podnik bude v dohledné budoucnosti pokračovat ve své činnosti, a nemá v úmyslu ani není nucen likvidovat nebo podstatně omezit rozsah činností. Jestliže totiž není splněn předpoklad trvání podniku, je účetní jednotka povinna tuto skutečnost ve své účetní závěrce zveřejnit spolu s důvody vedoucí k pravděpodobnému ukončení činnosti podniku.

Koncepční rámec vyjádřen graficky:



Obr. 1: Filozofický základ IFRS (Ficbauer, J. 2009, Mezinárodní účetní standardy a daňové systémy)

Ze schéma je zřejmé, že hlavními uživateli IFRS jsou potencionální investoři, naproti tomu pro manažerské účetnictví nebo daňové potřeby nebývá toto účetnictví využíváno. Pro potřeby výkaznictví ve vztahu ke státu bývá potlačován fair value, obraz o firmách, na úkor plnění daňových povinností, tedy jednoduše řečeno, v souladu s legislativou přípustnými možnostmi se skutečný stav zkreslí tak, aby byla daňová povinnost co nejmenší.

Důležitý je však fakt, že výstupy účetních jednotek by neměly sloužit prvotně pouze pro daňové účely. Funkcí ani úkolem účetního výkaznictví není pouze správné vyjádření základu pro daň z příjmu, ale význam účetnictví by měl především spočívat v podávání spolehlivých informací o ekonomické činnosti daného subjektu tak, aby na jejich základě mohl každý informovaný uživatel, potencionální investor, vyvodit odpovídající závěry a učinit rozhodnutí. Standardy IFRS tento model splňují, zatímco národní, daňově orientované účetnictví nikoliv. Je tak zřejmý zásadní rozdíl mezi kontinentálním, tj. i českým účetnictvím a IFRS. To má i konkrétní dopady v oblasti podnikání a mezinárodních investic, kde kontinentální účetnictví je označováno jako překážka globalizačních trendů.

- 6) Uživatelů účetní závěrky a jejich informační potřeby, mezi něž patří investoři, jako potencionální nebo současní držitelé majetkových účastí, dále věřitelé, zaměstnanci, dodavatelé, odběratelé, konkurenční podniky, stát a orgány státní správy, finanční analytici, poradci, nejširší veřejnost.

#### **2.4.2. Oceňovací báze**

Mezi oceňovací báze řadíme:

- a) Historické náklady – aktiva se oceňují na úrovni vynaložených peněz nebo peněžních ekvivalentů nebo v té hodnotě, kterou by bylo potřeba vynaložit na jejich získání v době pořízení. Závazky se oceňují na úrovni příjmů, které by bylo možno získat směnou při postoupení závazku nebo na úrovni peněz či peněžních ekvivalentů, kterou bude třeba podle očekávání vynaložit na úhradu závazku v běžném průběhu činnosti.
- b) Běžná cena – aktiva se oceňují na úrovni peněz nebo peněžních ekvivalentů, které by musely být zaplacený, jestliže by se stejné či obdobné aktivum pořizovala

v současnosti. Závazky se oceňují taktéž v částce peněz nebo peněžních ekvivalentů, která by byla nutná k vypořádání závazku v současnosti.

- c) Realizovatelná hodnota (vypořádací hodnota) – aktiva se oceňují na úrovni peněz nebo peněžních ekvivalentů, kterou by bylo možno získat prodejem aktiv při jejich běžném vyřazení. Závazky se oceňují v jejich vypořádacích hodnotách, tedy v nediskontovaných úrovních peněz nebo peněžních ekvivalentů, které bude třeba dle očekávání zaplatit k úhradě závazků v běžném průběhu činnosti.
- d) Současná hodnota – aktiva se oceňují v současné diskontované hodnotě budoucích čistých přítoků peněz, o nichž se předpokládá, že je položka bude vytvářet v běžném průběhu činnosti. Závazky se oceňují v současné diskontované hodnotě budoucích čistých odtoků peněz.

Koncepční rámec nepreferuje žádnou z uvedených oceňovacích bází, pouze konstatuje, že nejpoužívanější je metoda historických cen. Koncepční rámec nezahrnuje systém „fair value“, i když tento je využíván v řadě standardů.

*Fair value* – jedná se o částku, za kterou by mohlo být v transakcích mezi znalými a ochotnými stranami za obvyklých podmínek směřeno aktivum nebo vyrovnán závazek. Není zde upřesněno, zda bude ocenění řešeno z pohledu kupce nebo prodávajícího, jednotlivé standardy pak mohou tento pohled blíže upřesnit. Je zde vždy preferována cena aktivního trhu, který je charakterizován především tím, že jsou zde informace o cenách veřejně dostupné, statky, se kterými je obchodováno jsou stejnorodé na tomto trhu a lze zde bez problémů najít kupujícího a prodávajícího, který bude ochoten obchodní transakci uskutečnit.

## 2.5. Česká legislativa

Sestavení účetní závěrky je vrcholem účetních prací v účetní jednotce za celé účetní období. Právní rámec účetní závěrky v České republice je dán následujícími zákony a vyhláškami.

Stěžejním zákonem pro účetní jednotky působící na území naší republiky je zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. Podstatnou vyhláškou pro oblast výkaznictví je Vyhláška č. 410/2009, kterou se provádějí některá ustanovení

zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, pro některé vybrané účetní jednotky. Poslední novelizace je ze dne 11. 11. 2009 s účinností od 1. 1. 2010.

***Vyhláška obsahuje tyto přílohy:***

- Příloha č. 1 vyhlášky č. 410/2009 Sb. - Rozvaha
- Příloha č. 2 vyhlášky č. 410/2009 Sb. - Výkaz zisku a ztráty
- Příloha č. 3 vyhlášky č. 410/2009 Sb. - Přehled o peněžních tocích
- Příloha č. 4 vyhlášky č. 410/2009 Sb. - Přehled o změnách vlastního kapitálu
- Příloha č. 5 vyhlášky č. 410/2009 Sb. - Příloha
- Příloha č. 6 vyhlášky č. 410/2009 Sb. - Přehled tvorby a použití fondu privatizace
- Příloha č. 7 vyhlášky č. 410/2009 Sb. - Směrná účtová osnova

Ministerstvo financí České republiky (dále jen MF ČR) vydává dle Zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví České účetní standardy (dále jen ČÚS) za účelem stanovení základních postupů účtování na účtech s cílem dodržení souladu při používání účetních metod účetními jednotkami. ČÚS jsou vždy zveřejňovány ve finančním zpravodaji a na internetových stránkách MF ČR.

České účetní standardy jsou rozděleny do několika podskupin dle jednotlivých účetních jednotek:

➤ **České účetní standardy č. 001 až 09 a 011 až 023**

České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle Vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů - České účetní standardy pro podnikatele.

➤ **České účetní standardy č. 101 až 103 a 105 až 115**

České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle Vyhlášky č. 501/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů - České účetní standardy pro finanční instituce.

➤ **České účetní standardy č. 201 až 223**

České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle Vyhlášky č. 502/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů - České účetní standardy pro pojišťovny.



➤ **České účetní standardy č. 301, 302, 304, 305, 307 až 310, 312 až 314**

České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle Vyhlášky č. 503/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů - České účetní standardy pro zdravotní pojišťovny.

➤ **České účetní standardy č. 401 až 414**

České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle Vyhlášky č. 504/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů - České účetní standardy pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání.

➤ **České účetní standardy č. 701 až 704**

České účetní standardy pro některé vybrané účetní jednotky, které vedou účetnictví podle Vyhlášky č. 410/2009 Sb.

**České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle Vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen "České účetní standardy pro podnikatele")**

- 001 Účty a zásady účtování na účtech
- 002 Otevírání a uzavírání účetních knih
- 003 Odložená daň
- 004 Rezervy
- 005 Opravné položky
- 006 Kursové rozdíly
- 007 Inventarizační rozdíly a ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob
- 008 Operace s cennými papíry a podíly
- 009 Deriváty
- 010 zrušen
- 011 Operace s podnikem
- 012 Změny vlastního kapitálu
- 013 Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek
- 014 Dlouhodobý finanční majetek
- 015 Zásoby
- 016 Krátkodobý finanční majetek a krátkodobé bankovní úvěry
- 017 Zúčtovací vztahy
- 018 Kapitálové účty a dlouhodobé závazky
- 019 Náklady a výnosy
- 020 Konsolidace
- 021 Vyrovnání, nucené vyrovnání, konkurs a likvidace
- 022 Inventarizace majetku a závazků při převodech majetku státu na jiné osoby
- 023 Přehled o peněžních tocích

## 2.6. Mezinárodní účetní standardy a Česká republika

Pro určité druhy českých podniků se stěžejním rokem stal rok 2004, kdy došlo k přechodu vedení účetnictví dle české legislativy na Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (dále jen „IFRS“), dříve nazývané Mezinárodní účetní standardy („IAS“).

Od 1.1.2011 došlo ke změně, a to v § 19a zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví:

*Použití Mezinárodních účetních standardů pro účtování a sestavení účetní závěrky<sup>3</sup>:*

*(1) Účetní jednotka, která je obchodní společností a je emitentem cenných papírů přijatých k obchodování na regulovaném trhu se sídlem v členském státě Evropské unie, použije pro účtování a sestavení účetní závěrky Mezinárodní účetní standardy upravené právem Evropské unie (dále jen „mezinárodní účetní standardy“).*

*(2) Pokud došlo k přijetí cenných papírů emitovaných účetní jednotkou podle odstavce 1 k obchodování na regulovaném trhu se sídlem v členském státě Evropské unie k jinému dni než k prvnímu dni účetního období, účetní jednotka, která dosud nepoužívá Mezinárodní účetní standardy, rozhodne o jejich použití již od počátku účetního období, v němž k přijetí cenného papíru k takovému obchodování došlo, nebo od počátku účetního období následujícího po účetním období, v němž byly cenné papíry k takovému obchodování přijaty.*

*(3) Pokud cenné papíry emitované účetní jednotkou podle odstavce 1 již nejsou obchodovány na žádném z regulovaných trhů se sídlem v členském státě Evropské unie a přestaly být takto obchodovány k jinému dni než k poslednímu dni účetního období, účetní jednotka rozhodne o použití Mezinárodních účetních standardů až do konce účetního období, v němž cenné papíry přestaly být takto obchodovány, nebo rozhodne o ukončení jejich použití k poslednímu dni účetního období předcházejícího účetnímu období, v němž cenné papíry přestaly být takto obchodovány.*

*(4) Postup podle odstavců 2 a 3 se použije, pokud to neodporuje přímo použitelnému předpisu Evropské unie nebo zvláštnímu právnímu předpisu.*

---

<sup>3</sup> § 19a zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví

(5) Pokud cenné papíry emitované účetní jednotkou podle odstavce 1 již nejsou obchodovány na žádném z regulovaných trhů se sídlem v členském státě Evropské unie a nejvyšší orgán účetní jednotky rozhodne do konce účetního období, v němž cenné papíry přestaly být takto obchodovány, o záměru požádat nejdéle do tří let od okamžiku, kdy cenné papíry přestaly být takto obchodovány, o přijetí nového cenného papíru k obchodování na regulovaném trhu se sídlem v členském státě Evropské unie, může účetní jednotka rozhodnout o použití Mezinárodních účetních standardů až do konce účetního období, ve kterém má dojít k přijetí tohoto cenného papíru k obchodování.

(6) Pokud nejpozději k poslednímu dni účetního období, ve kterém skončí tříletá lhůta podle odstavce 5, účetní jednotka požádá o přijetí cenného papíru k obchodování na regulovaném trhu se sídlem v členském státě Evropské unie, může prodloužit používání Mezinárodních účetních standardů ještě o jedno účetní období. Pokud v tomto účetním období k přijetí cenného papíru k takovému obchodování nedojde, nepoužije účetní jednotka od následujícího účetního období pro účtování a sestavení účetní závěrky Mezinárodní účetní standardy.

(7) Pokud lze předpokládat, že k rozvahovému dni bude účetní jednotka povinna podrobit se sestavení konsolidované účetní závěrky za použití Mezinárodních účetních standardů, může rozhodnout o použití Mezinárodních účetních standardů pro účtování a sestavení své účetní závěrky k uvedenému rozvahovému dni. Rozhodnutí o použití Mezinárodních účetních standardů pro účtování a sestavení účetní závěrky a stanovení účetního období, od kterého budou Mezinárodní účetní standardy používány, podléhá schválení nejvyšším orgánem této účetní jednotky.

(8) Pokud lze předpokládat, že k rozvahovému dni bude účetní jednotka uvedena v § 22 odst. 2<sup>4</sup> sestavovat konsolidovanou účetní závěrku za použití Mezinárodních účetních standardů, může rozhodnout o použití Mezinárodních účetních standardů pro účtování a sestavení své účetní závěrky k uvedenému rozvahovému dni. Rozhodnutí o použití Mezinárodních účetních standardů pro účtování a sestavení účetní závěrky a stanovení účetního období, od kterého budou Mezinárodní účetní standardy používány, podléhá schválení nejvyšším orgánem této účetní jednotky.

(9) Využije-li účetní jednotka možnosti podle odstavců 7 nebo 8 a dojde ke změně původního předpokladu, a to i v průběhu účetního období, nepoužije účetní jednotka pro účtování

---

<sup>4</sup> § 22 zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví, odst. 2 Povinnost sestavení konsolidované účetní závěrky

*a sestavení účetní závěrky Mezinárodní účetní standardy od počátku účetního období, ve kterém došlo ke změně původního předpokladu, případně od počátku účetního období, které bylo stanoveno rozhodnutím nejvyššího orgánu účetní jednotky, nebo od následujícího účetního období. Jsou- -li však k prvnímu dni následujícího účetního období důvody pro další použití Mezinárodních účetních standardů, uvedené v odstavcích 1 až 8, použije účetní jednotka pro účtování a sestavení účetní závěrky Mezinárodní účetní standardy v souladu s ustanoveními těchto odstavců.*

Bude-li společnost povinna zveřejnit své účetní závěrky sestavené podle IFRS (nekonsolidované i konsolidované) nejpozději za rok 2005, znamená to podle standardu IFRS 1 povinnost sestavit zahajovací rozvahu podle IFRS již k 1. lednu 2004 (pokud budou v roce 2005 vyžadovány srovnatelné údaje pouze za jedno předcházející účetní období) nebo dokonce již k 1. lednu 2003 (pokud by byly v roce 2005 vyžadovány srovnávací údaje za dvě předcházející účetní období).

## **2.7. Harmonizace účetnictví**

Mezi hlavní příčiny vzniku celosvětové poptávky po uceleném jednotném účetním systému je především zvyšující se tok zboží a služeb mezi jednotlivými státy, rostoucí využití finančních operací širokou škálou podnikatelů a vzrůstající tendence různorodých aktivit investorů. Tyto činnosti jsou v odborných kruzích nazývaný jako tzv. „Internacionalizace“, neboli propojování národních ekonomik.

V současné době existují tři významné linie mezinárodní účetní harmonizace. Jedná se o Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS, účetní směrnice Evropské unie (především 4., 7. a 8. směrnice) a v neposlední řadě hrají v tomto rozsáhlém procesu podstatnou roli národní účetní standardy USA – US GAAP (General Accepted Accounting Principles), které jsou pro celosvětovou harmonizaci účetnictví rovněž významné. Například na nejvýznamnější burze světa, Newyorské burze, mohou kótovat své cenné papíry jen ty společnosti, které sestavují své účetní závěrky v souladu s US GAAP.

Účetní systémy jsou systémy, které daným účetním jednotkám nařizují způsob účtování (upravují postupy účtování). Tak zvané reportovací systémy jsou systémy, které účetním jednotkám říkají, o čem a jakou formou budou informovat, tedy upravují výstupy.

Systém IFRS je systém finančního reportování (financial reporting), tedy nejedná se o účetní systémy (accounting systems). Proto, na rozdíl od českého zákona o účetnictví, IFRS nedefinuje žádnou standardní účtovou osnovu, nepředepisuje žádné standardní výkazy.

Účetní firma, která se rozhodne aplikovat IFRS, si může do své sama vytvořené účetní osnovy účtovat jakýmkoliv způsobem, který uzná za vhodný. Jedinou podmínkou je fakt, že výsledek jeho práce (tedy finanční výkazy a příloha) uživatelům poskytne dostatek spolehlivých informací, které znázorňují pravdivý a věrný obraz finančního stavu firmy, včetně výsledků jejího podnikání, a tím jim umožní dospět k rozumnému závěru ohledně budoucího vývoje této účetní jednotky.

Jedním z hlavních přínosů harmonizace je především možnost srovnání finančních informací účetních jednotek na mezinárodní úrovni, což by mimo jiné znamenalo odstranění jedné z nejdůležitějších překážek toku mezinárodních investic.

Druhou výhodou harmonizace může být ušetřený čas a peněžní prostředky vynakládané na konsolidaci rozdílných finančních informací za situace, kdy je zapotřebí více výkazů k naplnění různé národní legislativy či praxe.

Třetím zlepšením je i neustálé zvyšování úrovně světových účetních standardů a snaha o soudržnost s místními ekonomickými, provozními a sociálními podmínkami. Lze předpokládat, že se zvyšujícím se stupněm standardizace účetních výkazů se bude usnadňovat jejich použití a že selepší kvalita rozhodnutí na nich založených.

Souhrnně řečeno, harmonizace účetních standardů může přispět ke zlepšení globálních podmínek pro mezinárodní obchod, pro transparentnější pohyb kapitálu, což bude znamenat větší ochotu mezinárodních investorů pro investování za hranicemi své země. Harmonizované standardy pomohou zvýšit konkurenceschopnost jak jednotlivých soutěžitelů, tak i států či státních uskupení. V rámci harmonizovaného prostoru je možné mluvit o jednom velkém tržním prostoru, sjednocené účetnictví přispívá k jednoduššímu posuzování finančních pozic, výkonnosti a peněžních toků generovaných účetními jednotkami, což umožní uživatelům činit kvalifikovaná ekonomická rozhodnutí.

### 2.7.1. Průzkum – možnost volby mezi ČÚS a IFRS

Společnost PricewaterhouseCoopers provedla v roce 2010 průzkum trhu, kde dotazované společnosti měli zodpovědět otázku, týkající se možnosti volby účetního systému. Tři čtvrtiny dotázaných společností uvedly, že při možnosti volby mezi IFRS a českými účetními standardy by volily IFRS<sup>5</sup>.

*Těm společnostem, které mají zahraničního vlastníka nebo jsou součástí nadnárodní skupiny, by tak odpadla nutnost vést dvojí účetnictví. Nemuseli by vést české účetnictví kvůli českým úřadům a IFRS kvůli své mateřské skupině. Pozitivem je podle dotázaných i lepší porovnatelnost výsledků. Výhody spatřují ve sjednoceném, vzájemně porovnatelném a srozumitelném vykazování hospodářských výsledků v mezinárodních společnostech. zmiňuje další dotázaný.*

*Největší překážku pro zavedení mezinárodních účetních standardů do tuzemské praxe představují podle dotázaných české daňové předpisy, neumožňující využít hospodářský výsledek podle IFRS pro výpočet daně z příjmů. Někteří respondenti poukazují též na vysokou náročnost a komplexnost těchto standardů a jejich nevhodnost pro malé společnosti.*

### 2.7.2. IFRS v Evropě

Mezinárodní účetní standardy se stávají rozhodujícím účetním systémem využívaným podnikateli na všech pěti kontinentech. Jejich cílem je neutrální, úplné, srovnatelné a nezkreslené zachycení ekonomických transakcí a výsledků. Širší využití, a to především velkými společnostmi v České republice, by přispělo ke zvýšení úrovně účetního výkaznictví, mezinárodní srovnatelnosti a transparentnosti podnikatelského prostředí.

Mezinárodní účetní standardy jsou již v současné době vyžadovány pro konsolidované finanční výkazy společností kotovaných na burze např. v Polsku, Maďarsku, Slovensku či Slovinsku. Například Polsko umožňuje všem společnostem plnit své informační povinnosti vůči státu podle IFRS, Slovensko to společnostem od určité velikosti, a také finančním institucím, dokonce nařizuje.

---

<sup>5</sup> <http://www.pwc.com/cz/>

Pro povinný přechod některých typů společností na IFRS se již rozhodly Austrálie, Rusko, EU a několik zemí Východní Evropy, Blízkého východu i Afriky.

Rovněž klíčové ekonomiky mimo EU jako Japonsko, Čína či Kanada počítají s tím, že během několika let budou přecházet k Mezinárodním účetním standardům. Podle analytiků bude během deseti let naprostá většina velkých firem na světě sdílet mezinárodní standardy. Výhodou je, že s účetními výstupy podle mezinárodních standardů umějí pracovat ratingové agentury, analytici, ekonomové i auditoři na celém světě.

## **2.8. Šetření – výhody a nevýhody zavedení IFRS**

Na přelomu roku 2010/2011 proběhlo šetření prostřednictvím dotazníků a osobních pohovorů, které byly prováděny panem Ing. Jiřím Pelákem, PhD., působícím na katedře finančního účetnictví, pod záštitou Vysoké školy ekonomické v Praze. Dotazník se týkal výhod a nevýhod zavedení IFRS vnímaných českými společnostmi, kde vyšly zajímavé závěry<sup>6</sup>.

Celkem překvapivým závěrem šetření byl fakt, že implementace IFRS není tak nákladově náročná, aby jí firmy věnovaly zvýšenou pozornost. Společnosti často měly problém vyčíslit, kolik je implementace stála, z čehož vyplývá, že jim tyto náklady nestály ani za samostatné sledování. Dramatické zvýšení nákladů na vedení účetnictví nebo controllingu se nekonalo.

K tomu přispělo i to, že zavádění vykazování dle IFRS ve všech společnostech bylo rozloženo do několika let. Každá společnost začínala vykazovat podle IFRS na základě úprav v Excelu a teprve později přecházela na systematictější řešení, které spočívalo ve vedení dvou hlavních knih, a to buď úplných, nebo jedné hlavní knihy chápané jako základní a druhé hlavní knihy jako rozdílové.

Zejména v dceřiných společnostech, vykazujících pro své kotované mateřské společnosti, je použití Excelu stále nejčastějším přístupem k řešení problému. Společnosti to dokonce neplánují zásadně měnit, a to ani v důsledku změny zákona o účetnictví, který zavedl možnost dobrovolného účtování dle IFRS v těchto dceřiných společnostech.

---

<sup>6</sup> Zdroj: Měsíčník Auditor 2/2011, strana 24

Taktéž se jako zajímavé ukázalo, že levně umí IFRS implementovat jak relativně malé firmy, tak i firmy „obrovské“. Vzhledem k obrátům firem byly náklady na zavedení IFRS v zásadě fixní, tudíž pro velké firmy o to víc zanedbatelné.

Prvním problémem je hned stanovení základu daně z příjmů právnických osob, protože ustanovení § 23 odst. 2 písm. a zákona o daních z příjmů vyžaduje jeho odvození od výsledku hospodaření zjištěného podle českých pravidel účtování bez vlivu IFRS. Zároveň je nutné, aby společnosti byly schopné unést důkazní břemeno úplnosti a průkaznosti účetnictví a aby stanovení „českého“ výsledku hospodaření bylo srozumitelné.

Další stranou, která očekává informace od společnosti zjištěné z českého účetnictví, jsou nejrůznější regulátoři (např. Energetický regulační úřad), kteří na základě takto poskytnutých údajů regulují odvětví, což zahrnuje např. i stanovení cen, které jsou odvozovány od nákladových kalkulací. Regulátoři často požadují velmi detailní informace, v zásadě na úrovni vnitropodnikového účetnictví, a to nutí společnosti k absurdnímu rozvoji českého okruhu jejich účetnictví, ačkoli by podle očekávání spíše měly rozvíjet okruh IFRS.

Za pozornost také stojí to, s jakými informacemi pracuje management. Z pohledu manažera – neúčetního dochází k velmi nepříjemné situaci: společnost je schopna podávat jak informace z českého účetnictví, tak z účetnictví založeného na IFRS, a tyto informace se liší (i zásadně), přičemž účetní oba zdroje označují za správné. Proto řadu firem mezi náklady na zavedení IFRS uváděla náklady na proškolení top managementu, aby vstříbal změnu z přechodu na výkaznictví dle IFRS.

Z dotazníků nevyplynul ani žádný jednotný názor na to, zda přechod na vykazování dle IFRS přinesl nějaké jasné benefity. Buď společnosti žádné neidentifikovaly, nebo jen konstatovaly, že nyní mají usnadněné vykazování lokálním i zahraničním investorům a bankám.

Společnosti neměly ani jednotný názor na to, zda by jim vyhovovalo kompletní zrušení povinnosti vést české účetnictví pro účely daní, a to z důvodu obtížného odhadu dopadu takové změny na jejich daňové zatížení. Zcela jasně by však uvítaly sblížování českého účetnictví a IFRS v těch oblastech, kde se oba systémy zásadně liší.



### 3. NEJVÝZNAMNĚJŠÍ ODLIŠNOSTI MEZI IFRS A ČESKOU LEGISLATIVOU

V rámci své diplomové práce a v návaznosti na prvotní přípravu implementace IFRS do společnosti s ručením omezeným se v třetí kapitole budu zabývat některými standardy a nejpodstatnějšími rozdíly mezi IFRS a ČÚS, avšak v těch oblastech, které se přímo uvažované účetní jednotky týkají.

#### **Jedná se především o následující standardy:**

- IAS 1                      Prezentace účetní jednotky
- IAS 8                      Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby
- IAS 10                    Události po rozvahovém dni
- IAS 16                    Pozemky, budovy a zařízení
- IAS 37                    Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky
- IAS 18                    Výnosy
- IAS 12                    Daně ze zisku

#### **3.1. IAS 1 PREZENTACE ÚČETNÍ ZÁVĚRKY**

Jelikož IAS 1 charakterizuje samotnou prezentaci účetní závěrky, tento standard nejprve přiblížím více, neboť účetní závěrka dle IFRS je hlavním předmětem mé diplomové práce. Poté budu v bodě 3.1.4 charakterizovat některé rozdílnosti mezi IFRS a ČÚS.

Standard stanoví<sup>7</sup>:

- definici Mezinárodních standardů pro účetní výkaznictví,
- účetní závěrku a
- strukturu a obsah výkazů a komentáře.

---

<sup>7</sup> JÍLEK, J., SVOBODOVÁ J.: Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2011.1. vyd. Praha:GRADA Publishing, a.s., 2011.ISBN 978-80-247-3427-9, str. 76

### 3.1.1. Definice Mezinárodních standardů pro účetní výkaznictví

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví jsou standardy a interpretace přijaté Radou pro Mezinárodní účetní standardy.

#### **Zahrnují:**

- Mezinárodní standardy účetního výkaznictví,
- Mezinárodní účetní standardy a
- Interpretace vytvořené Výborem pro interpretace mezinárodního účetního výkaznictví IFRIC.

### 3.1.2. Účetní závěrka

#### **3.1.2.1. Účel účetní závěrky**

Účetní závěrka je uspořádané vyjádření finanční pozice a finanční výkonnosti jednotky. IAS 1 se zabývá pouze tzv. obecnou účetní závěrkou, která se jednoduše označuje pouze jako „účetní závěrka“. Je to účetní závěrka, která splňuje potřeby uživatelů, kteří nemají pravomoc vyžadovat výkazy přizpůsobené svým konkrétním informačním potřebám. O mezitímní účetní závěrce pojednává IAS 34.

Účelem účetní závěrky je poskytovat informace o finanční pozici, finanční výkonnosti a peněžních tocích jednotky širokému okruhu uživatelů. Těm tyto informace mají pomáhat při jejich ekonomických rozhodnutích. Účetní závěrka také zobrazuje výsledky správy vedení nad svěřenými zdroji.

Účetní závěrka poskytuje informace o těchto položkách:

- aktiva,
- závazky,
- vlastní kapitál,
- výnosy a náklady včetně zisků a ztrát,
- příspěvky a úhrady vlastníkům v rámci jejich vlastnické pravomoci,
- peněžní toky.

### 3.1.2.2. *Součástí účetní závěrky*

Mezi součástí účetní závěrky řadíme:

- výkaz o finanční pozici ke konci období <sup>8</sup>,
- výkaz o úplném výsledku za období,
- výkaz změn vlastního kapitálu za období
- výkaz o peněžních tocích za období,
- komentář obsahující přehled podstatných účetních pravidel a další vysvětlující poznámky
- výkazy o finanční pozici k počátku nejzazšího srovnávacího období, pokud jednotka aplikuje účetní pravidla retrospektivně nebo provádí retrospektivní úpravy položek účetní závěrky nebo pokud mění klasifikaci položek účetní závěrky.

Jednotka může zveřejňovat složky výsledku jako:

- součást výkazu o úplném výsledku, nebo
- samostatně ve výsledovce.

**Celkový úplný výsledek** vyjadřuje změnu ve vlastním kapitálu za období, která vyplývá z jiných transakcí a událostí, než jsou změny vyplývající z transakcí s vlastníky jednajícími v rámci své vlastnické pravomoci. Celkový úplný výsledek obsahuje všechny složky výsledku a ostatního úplného výsledku.

**Výsledek** zahrnuje celkové výnosy snížené o náklady bez položek ostatního úplného výsledku.

Ostatní úplný výsledek obsahuje položky výnosů a nákladů, které nejsou zaúčtovány do výsledku, pokud je to požadováno nebo povoleno jednotlivými standardy. Nyní jde o oceňovací rozdíly, které představují:

- změny přeceňovacích přebytků (IAS 16 a IAS 38),

---

<sup>8</sup> Do roku 2008 se výkaz o finanční pozici nazýval „rozvaha“

- zisky a ztráty z plánů definovaných požitků (IAS 19),
- zisky a ztráty ze zaúčtování zahraniční jednotky a prezentace v jiné měně vykazování než je funkční měna (IAS 21),
- část zisků a ztrát z přecenění realizovatelných finančních aktiv (IAS 39),
- účinná část zisků a ztrát ze zajišťovacích nástrojů při zajišťování peněžních toků (IAS 39),
- zisky a ztráty z investice do akciových nástrojů (IFRS 9) a
- zisky a ztráty z titulu vlastního úvěrového rizika finančního závazku, který se jednotka označila jako nástroj v reálné hodnotě zaúčtované do výsledků (IFRS 9).

### **3.1.2.3.      *Obecné vlastnosti účetní závěrky***

O obecných vlastnostech jsem se již zmínila v kapitole 2.4.1, kde byly vymezeny kvalitativní charakteristiky účetní závěrky v rámci Konceptního rámce. Přesto bych však některé obecné vlastnosti účetní závěrky přiblížila více.

Účetní závěrka má být věrným zobrazením finanční pozice, výkonnosti a peněžních toků jednotky.

Věrné zobrazení také požaduje, aby jednotka<sup>9</sup> :

- zvolila a aplikovala účetní pravidla podle IAS 8, které stanoví hierarchii závazných postupů, které se berou v úvahu v případě chybějícího IFRS vztahujícího se ke konkrétní transakci, události či podmínce,
- prezentovala informace včetně účetních pravidel způsobem, který poskytuje relevantní, spolehlivé, srovnatelné a srozumitelné informace a
- poskytla dodatečné zveřejnění v případech, kdy soulad s některými IFRS není dostatečný k tomu, aby uživatelé porozuměli dopadu určité transakce, události či podmínce na finanční pozici a finanční výkonnost jednotky.

---

<sup>9</sup> JÍLEK, J., SVOBODOVÁ J.: Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2011.1. vyd. Praha:GRADA Publishing, a.s., 2011.ISBN 978-80-247-3427-9, str. 78.

### **a) Významnost a agregace**

Každá významná třída podobných položek se v účetní závěrce vykazuje samostatně. Položky rozdílné povahy se vykazují samostatně, pokud nejsou nevýznamné. Jedná se o významnost položek. Účetní závěrka je výsledkem zpracování velkého počtu transakcí, událostí a podmínek, které jsou agregovány do tříd podle jejich povahy. Na konci procesu je agregace a prezentace zkrácených dat, která tvoří řádky ve výkazech. Jestliže by řádek nebyl samostatně významný, potom se agreguje s jiným řádkem. V takovém případě však může být položka dostatečně významná, aby byla zveřejněna samostatně v komentáři. Zveřejnění požadované IFRS nemusí jednotka poskytnout, pokud informace není významná.

### **b) Frekvence vykazování**

Pokud jde o frekvenci vykazování, jednotka zveřejňuje účetní závěrku včetně srovnávacích informací minimálně ročně. Pokud jednotka mění konec svého účetního období a zveřejňuje účetní závěrku za období delší nebo kratší než jeden rok, musí zveřejnit důvod pro použití delšího nebo kratšího období a skutečnost, že částky uvedené v účetní závěrce nejsou zcela srovnatelné.

### **c) Srovnávací informace**

S výjimkou případů povolených nebo vyžadovaných některým standardem musí jednotka u všech částek uvedených v účetní závěrce za běžné období zveřejnit srovnávací informace o předcházejícím období. Postupuje se tak i v případě popisných informací, pokud jsou pro pochopení účetní závěrky běžného období. Jednotka musí zveřejnit minimálně dvojici výkazů o finanční pozici, dvojici od každého z dalších výkazů a související komentář.

## **3.1.3. Struktura a obsah výkazů a komentáře<sup>10</sup>**

### **a) Výkaz o finanční pozici musí obsahovat alespoň tyto řádkové položky:**

- pozemky, budovy a zařízení,
- investiční nemovitý majetek,

---

<sup>10</sup> JÍLEK, J., SVOBODOVÁ J.: Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2011.1. vyd. Praha: GRADA Publishing, a.s., 2011. ISBN 978-80-247-3427-9, str. 80.

- nehmotná aktiva,
- finanční aktiva (s výjimkou investic zaúčtovaných ekvivalenční metodou, obchodních a jiných pohledávek, hotovosti a hotovostních ekvivalentů),
- investice zaúčtované ekvivalenční metodou,
- biologická aktiva,
- zásoby,
- obchodní a jiné pohledávky,
- hotovost a hotovostní ekvivalenty,
- celková aktiva klasifikovaná jako držená k prodeji a aktiva zahrnutá do vyřazovaných skupin klasifikovaných jako držená k prodeji,
- obchodní a jiné závazky,
- rezervy,
- finanční závazky (s výjimkou obchodních a jiných závazků a rezerv),
- pohledávky a závazky ze splatné daně,
- pohledávky a závazky z odložené daně,
- závazky související s aktivy zahrnutými do vyřazovaných skupin klasifikovaných jako držená k prodeji,
- menšinový podíl prezentovaný v rámci vlastního kapitálu a
- vlastní kapitál a fondy připadající většinovým vlastníkům mateřského podniku.

Ve výkazu o finanční pozici se prezentují krátkodobá a dlouhodobá aktiva a krátkodobé a dlouhodobé závazky. Pokud spolehlivější a relevantnější informace poskytne struktura výkazu o finanční pozici založená na likviditě, jednotka může tento přístup uplatnit. V takovém případě však musí jednotka vykázat všechna aktiva a závazky podle likvidity.

**Jednotka klasifikuje aktivum jako krátkodobé, pokud:**

- se předpokládá, že bude realizováno nebo je určeno k prodeji nebo spotřebě během obvyklého provozního cyklu jednotky,
- je určeno především pro účely obchodování,
- se předpokládá, že bude realizováno během dvanácti měsíců od skončení účetního období, nebo

- se jedná o hotovost nebo hotovostní ekvivalent, pokud není omezena směna tohoto aktiva nebo toto aktivum nebude použito na úhradu závazku po dobu minimálně dvanácti měsíců po skončení účetního období.

Všechna ostatní aktiva jsou dlouhodobá aktiva.

**Jednotka dále klasifikuje závazek jako krátkodobý, pokud:**

- se předpokládá, že bude uhrazen během jejího obvyklého provozního cyklu,
- drží závazek především pro účely obchodování,
- závazek bude vypořádán během dvanácti měsíců od skončení účetního období, nebo
- jednotka nemá nepodmíněné právo odložit vypořádání závazku na dobu nejméně dvanácti měsíců po skončení účetního období.

Všechny ostatní závazky jsou dlouhodobé závazky.

***b) Výkaz o úplném výsledku a výsledovka***

Pokud jde o výkaz o úplném výsledku, jednotka by měla zveřejňovat položky výnosů a nákladů za období:

- v jednom výkazu o úplném výsledku, nebo
- ve dvou výkazech, a to ve výsledovce a ve druhém výkazu, který začíná výsledkem a který obsahuje složky ostatního úplného výsledku (výkaz o úplném výsledku).

Výkaz o úplném výsledku musí obsahovat minimálně tyto řádkové položky za období:

- výnosy,
- finanční náklady,
- podíl na zisku nebo ztrátě z přidružených podniků a účastí na společném podnikání,
- daňové náklady,

- souhrnnou částku představující součet výsledku z ukončených činností po zdanění a výsledku po zdanění v souvislosti s oceněním aktiv nebo vyřazovaných skupin určených k prodeji a tvořících ukončené činnosti v reálné hodnotě snížené o náklady prodeje nebo související s prodejem těchto aktiv či skupin aktiv,
- výsledek,
- každou složku ostatního úplného výsledku klasifikovanou podle podstaty,
- podíl na ostatním úplném výsledku přidružených podniků a účastí na společném podnikání při použití ekvivalenční metody,
- celkový úplný výsledek.

Jednotka je povinna zahrnout všechny položky výnosů a nákladů za období do výsledku, pokud některý standard nepožaduje něco jiného. Ve výkazu o úplném výsledku nebo v komentáři se také uvádí částka daně ze zisku vztahující se ke každé složce ostatního úplného výsledku, včetně reklasifikačních úprav. Jednotka může vykázat složky ostatního úplného výsledku buď snížené o související daňový dopad, nebo před tímto snížením s tím, že daňový dopad za složky ostatního úplného výsledku se vyjádří jednou částkou, která zahrnuje celkovou částku daně ze zisku vztahující se k těmto složkám.

### **3.1.4. IAS 1 – odlišnosti v jednotlivých kategoriích**

Rozdílná znění mezi ustanoveními dle IFRS a ČÚS, nebo shrnutí podstatných změn jsou vždy vyznačeny kurzivou.

#### **3.1.4.1. *Komponenty účetní závěrky***

**IFRS definují kompletní sadu dle IAS 1 následujícími položkami:**

- rozvaha,
- výkaz zisků a ztráty,
- výkaz, který zahrnuje buď:
  - *všechny změny ve vlastním kapitálu nebo*



- změny ve vlastním kapitálu vyjma těch, které vyplývají z kapitálových transakcí s vlastníky, kteří jednají jako takoví,
- výkaz peněžních toků, a
- přílohu (komentář) shrnující významné účetní postupy.

### **ČÚS obsahují složky účetní závěrky ze zákona<sup>11</sup> :**

- rozvaha,
- výkaz zisku a ztráty,
- příloha k účetní závěrce.

### **Dalšími dvěma volitelnými součástmi jsou:**

- výkaz peněžních toků, a
- výkaz změn vlastního kapitálu, zachycující všechny změny vlastního kapitálu.

*Požadované součásti jsou v obou systémech obdobné, ČÚS však poskytují větší volnost v tom smyslu, že výkaz peněžních toků a výkaz změn vlastního kapitálu jsou v mnoha společnostech volitelné<sup>12</sup>.*

*Co se týká struktury účetní závěrky, tak zatímco IFRS definují obsáhlejší soubor povinných účetních výkazů, stanoví ČÚS striktnější požadavky na strukturu a rozvržení účetní závěrky než IFRS, které vyžadují pouze minimální rozsah položek a nepředepisují žádnou strukturu.*

#### **3.1.4.2. Možnost kompenzace**

IAS 1 - aktiva a závazky, náklady a výnosy se obecně vzato nekompenzují, v některých případech je však kompenzace povolena či požadována jiným standardem nebo interpretací. IAS 1 některé případy vyjmenovává, pokud to však odpovídá podstatě transakce:

- zisky a ztráty z vyřazení dlouhodobých aktiv,
- náklad vztahující se k rezervě a ke kompenzaci tohoto nákladu dojde třetí stranou na základě smluvního vztahu.

<sup>11</sup> § 18 zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví.

<sup>12</sup> S výjimkou těch společností, které splňují podmínky dle § 20, odst. 1a,b zákona o účetnictví, u kterých je nutnost tyto komponenty do účetní závěrky zahrnout.

Dle IAS 1 jsou zisky a ztráty ze skupiny podobných transakcí zveřejňovány na netto bázi (např. kursové zisky a ztráty). Dle IAS 32 jsou vyjmenovány pravidla kompenzace pro finanční aktiva a závazky, které jsou započteny pouze za předpokladu, že má společnost vymahatelné právo toto provézt a zamýšlí je vyrovnat buď na netto bázi nebo realizovat aktivum a uhradit závazek současně.

Dle ČÚS je kompenzace zakázána s výjimkou u:

- dobropisů u konkrétního nákladu nebo výnosu, pokud se vztahují k účetnímu období, kdy byl daný náklad nebo výnos zaúčtován,
- zpětného vyměření daně, včetně účtování o odložené dani,
- záměny inventurních položek při inventarizaci,
- rezerv, opravných položek a komplexních nákladů příštího období, a
- kurzových rozdílů, výnosů a ztrát z přecenění aktiv a závazků, vzájemném započtení pohledávek a závazků třetích osob.

#### **3.1.4.3.      *Rozlišování krátkodobých a dlouhodobých aktiv a závazků***

Oba systémy vyžadují rozlišovat dlouhodobá a krátkodobá aktiva. Zatímco IFRS používají koncept provozního cyklu podniku, ČÚS používají pouze dvanáctiměsíční kritérium a nevyžadují rozlišovat mezi krátkodobými a dlouhodobými položkami časového rozlišení a rezerv.

#### **3.1.4.4.      *Výkaz zisku a ztráty***

U obou systémů je možné analyzovat náklady buď podle účelového členění, kde jsou vyžadovány dodatečné informace o povaze nákladů, nebo dle nákladových druhů. ČÚS však požadují formu a strukturu striktněji než IFRS.

#### **3.1.4.5.      *Výjimečné a mimořádné položky***

### **IFRS**

Dle IAS 1 jsou významné položky výnosů a nákladů vykazovány samostatně na základě jejich povahy a výše, a to buď přímo ve výkazu zisku a ztráty nebo v příloze k účetní závěrce. *Podnik nesmí označovat žádné položky za mimořádné.*

## ČÚS

Mimořádné položky jsou definovány jako zcela mimořádné transakce a měly by být vykázány samostatně ve výkazu zisku a ztráty.

*Některé z položek, jejichž zveřejnění či klasifikace je zakázána dle IFRS (např. mimořádné položky, provozní hospodářský výsledek) jsou v ČÚS vyžadovány. Na druhou stranu existují určité položky, které IFRS vyžadují zveřejnit a klasifikovat (např. aktiva držená za účelem prodeje) a ČÚS tyto neřeší.*

### 3.2. IAS 8 ÚČETNÍ PRAVIDLA, ZMĚNY V ÚČETNÍCH ODHADECH A CHYBY

Nejprve budu znovu krátce definovat tento standard, poté charakterizuji některé rozdílnosti, které budou označeny v textu kurzivou. Totéž platí pro následné standardy, viz níže.

**Standard stanoví:**

- definici účetních pravidel, zahrnující postupy a praktiky pro přípravu a prezentaci účetní závěrky,
- výběr a aplikaci účetních pravidel,
- účtování změn v účetních odhadech a
- účtování chyb.

Uživatelé účetních závěrek, pro porovnání účetní závěrky za více období, by měli mít možnost sledování patrných trendů ve finanční pozici, finanční výkonnosti a peněžních toků dané účetní jednotky. Proto musí být v jednotlivých účetních obdobích používána stejná účetní pravidla, samozřejmě s následujícími výjimkami.

Účetní jednotce je umožněno změnit účetní pravidlo, ale za předpokladu, že změna:

- je vyžadována standardem nebo interpretací, nebo
- přinese spolehlivější a relevantnější informace o dopadech transakce, události nebo podmínce na finanční pozici, výkonnosti nebo peněžních tocích jednotky.

### 3.2.1. Retrospektivní aplikace<sup>13</sup>

Retrospektivní aplikace je aplikace nového účetního pravidla či transakce, události a podmínky tak, jako by toto pravidlo bylo používáno vždy. Při retrospektivní aplikaci je jednotka povinná upravit počáteční zůstatek všech položek vlastního kapitálu u nejzazšího vykazovaného předchozího období a ostatní srovnávací částky jednotlivých vykazovaných období tak, jako kdyby bylo nové účetní pravidlo používáno vždy.

Retrospektivní aplikace není nutná v případech, kdy je neproveditelné<sup>14</sup> určit dopad změny na konkrétní období nebo kumulativní dopad změny. Pokud není proveditelné stanovit dopady nového účetního pravidla na všechny předchozí období, upraví se srovnávací informace tak, aby nové účetní pravidlo bylo aplikováno prospektivně od prvního možného data.

Prospektivní aplikace změny v účetním pravidlu znamená:

- aplikaci nového účetního pravidla na transakce, události a podmínky, které se objeví po datu, ke kterému se mění účetní pravidla a
- vykazání dopadu změny na účetní odhady v běžném a v budoucích obdobích.

*Rozdíl mezi IFRS a ČÚS spočívá ve změnách v účetních pravidlech v tom, že v ČÚS je důsledek změn vykazován jako mimořádná položka běžného období. Daná změna by měla být popsána v příloze k účetní závěrce. Pouze důsledky prvotního účtování o odložené dani se účtují do nerozděleného zisku nebo ztráty.*

### 3.2.2. Opravy chyb

#### IFRS

*Pro opravy chyb platí v rámci IFRS shodné požadavky jako pro změny účetních politik, jsou tedy uplatňovány retrospektivně.*

---

<sup>13</sup> JÍLEK, J., SVOBODOVÁ J.: Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2011.1. vyd. Praha: GRADA Publishing, a.s., 2011. ISBN 978-80-247-3427-9, str. 93.

<sup>14</sup> Pojem „neproveditelný“ znamená, že aplikace požadavku je neproveditelná, jestliže ho jednotka nemůže aplikovat ani po vynaložení přiměřeného úsilí.

Retrospektivně se opravují významné chyby z předchozích období v prvním vydání účetní závěrky po odhalení chyb, a to přepočtem srovnávacích částek za předchozí vykazované období, ve kterých došlo k chybě, nebo pokud došlo k chybě před nejzazším vykazovaným obdobím, pak přepočtem počátečních zůstatků aktiv, závazků a vlastního kapitálu k nejzazšímu vykazovanému období.

## ČÚS

*České standardy neumožňují retrospektivní aplikaci. Oprava významných chyb je vykazována jako mimořádná položka výnosů či nákladů běžného období.*

### 3.3. IAS 10 – UDÁLOSTI PO ROZVAHOVÉM DNI

Jedná se o takové události, které nastanou mezi rozvahovým dnem a datem schválení účetní závěrky ke zveřejnění. Hlavním problémem řešeným ve Standardu je určení, jaké události po rozvahovém dni je nutno zachytit v účetní závěrce.

*Podstatným rozdílem mezi IFRS a ČÚS je v tom, že Mezinárodní účetní standardy vyžadují, aby byla účetní závěrka upravena o veškeré události, které přispívají k většímu objasnění podmínek, jež se vyskytovaly k rozvahovému dni. ČÚS nevyžadují úpravu výkazů o události po rozvahovém dni, ale požadují zveřejnění těchto událostí.*

Dle IFRS existují dva druhy událostí:

- události už existující k rozvahovému dni, které upravují účetní závěrku,
- události naznačující okolnosti, které vznikly nově až po rozvahovém dni, které účetní závěrku neupravují.

### 3.4. IAS 16 – POZEMKY, BUDOVY, ZAŘÍZENÍ

Mezi základní rozdíly při účtování o pozemcích, budovách a zařízeních můžeme zahrnout např.:

- v ČÚS jsou transakce s pozemky, budovami a zařízením účtovány dle jejich právní formy, IFRS však zaujímá pohled ve vztahu k podstatě transakce,

- *v ČÚS neexistuje ekvivalent IFRS konceptu částí a významných částí aktiv, avšak existuje „soubor věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením“,*
- *ČÚS zdůrazňují splnění veškerých zákonných požadavků spojených s používáním aktiva před jeho převedením na konkrétní účty dlouhodobého majetku, zatímco IFRS vyžaduje připravenost aktiva k zamýšlenému použití, pak může dojít mezi oběma systémy k určitým rozdílům – kapitalizace úroku k různému datu, odlišnosti v odpisech, nebo různá čistá účetní hodnot,*
- *v ČÚS není uveden pojem „odhadovaná zbytková hodnota“,*
- *ČÚS uznávají pouze tradiční oceňování pořizovací cenou (příp. vlastními náklady či reprodukční pořizovací cenou),*
- *IFRS požadují přehodnocení zbytkové hodnoty a doby použitelnosti daného aktiva min. jednou v každém účetním roce, což se u ČÚS neobjevuje,*
- *koncept směny aktiv je zcela odlišný, viz níže.*

Co se týká rozsahu IAS 16, jsou zde zahrnuty veškeré pozemky, budovy a zařízení s výjimkou:

- *pozemků, budov a zařízení klasifikovaných jako pozemky, budovy a zařízení držené za účelem prodeje dle IFRS 5,*
- *zemědělských aktiv vztahujících se k zemědělské činnosti dle IAS 41,*
- *práv k nerostům a zdrojům nerostů jako ropa, zemní plyn a podobné zdroje,*
- *pokud jiný standard povoluje jiná účetní ošetření.*

## **IFRS**

Z rámcové definice aktiv vychází to, že pozemky, budovy a zařízení představují „dlouhodobý hmotný majetek držený z důvodů používání ve výrobě nebo poskytování zboží či služeb, pro pronájem jiným, nebo k administrativním účelům, a očekává se, že bude užíván během více než jednoho období“. Z definice dále vyplývá, že jsou zde zahrnovány také hlavní náhradní díly a součásti zařízení, pokud však subjekt očekává, že je bude užívat po více než jedno období.

## **ČÚS**

Definice dlouhodobého hmotného majetku vychází z Vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení č. 563/1991 Sb., zákona o účetnictví. Movitý majetek

lze klasifikovat jako dlouhodobý hmotný majetek, pokud jde o samostatné věci a soubory movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením s dobou použitelnosti delší než jeden rok a s hodnotou vyšší než Kč 40 000 dle ustanovení Zákona o daních z příjmu <sup>15</sup>. O stejných položkách s hodnotou nižší než tento limit se účtuje jako o zásobách.

*Rozdílem tedy je, že dle českých účetních standardů se o náhradních dílech účtuje jako o zásobách, dle IFRS jako o hmotném majetku.*

### **3.4.1. Úvodní rozpoznání a ocenění**

#### **IFRS**

Pořizovací cena aktiva je zahrnuta do rozvahy jako majetek pouze v případě, že pořizovací náklad lze spolehlivě změřit a je pravděpodobné, že podnik bude mít z aktiva budoucí ekonomický užitek. Tak jako v ČÚS je pořizovací cenou i náklady s pořízením související, tedy např. doprava, dovozní cla, náklady spojené s montáží, přípravou stanoviště, atp. Standard uvádí že, „*pořizovací cena jakékoliv položky pozemků, budov a zařízení je ekvivalent ceny za hotové k datu účetního zachycení. Je-li platba odložena nad rámec normálních obchodních podmínek, rozdíl mezi ekvivalentem ceny při normálních obchodních podmínkách a celkovou platbou by měl být účtován jako úrokový náklad*“.

#### **ČÚS**

Ocenění by mělo zahrnovat pořizovací cenu a náklady související s pořízením položky aktiv. Ovšem definice vedlejších nákladů na pořízení představuje širší škálu výdajů, které lze do oceňování zahrnout, než je tomu u IFRS.

### **3.4.2. Následné výdaje**

Rozdíly v účtování a zachycení nákladů jsou mezi oběma systémy také v „následných výdajích“.

---

<sup>15</sup> Zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmu, ve znění pozdějších předpisů.

## IFRS

Standard například rozlišuje mezi pravidelným udržováním a významným výdajem. Opravy a údržby jsou zaúčtovány do nákladů v době jejich vzniku. Pokud však výdaj zahrnuje výměnu významné části aktiva, pak by tato část měla být účetně zachycena jako část dlouhodobého majetku. Účetní hodnota vyměněné části by měla být odúčtována. Stejná zásada platí i při pravidelné výměně. Taktéž je do účetní hodnoty aktiva zahrnut výdaj na zásadní revizi. Jakákoliv zbývající účetní hodnota pořizovacího nákladu na předcházející revizi je odúčtována.

## ČÚS

Opravy a údržby jsou zpravidla zaúčtovány do nákladů, pokud však nesplní kritérium pro technické zhodnocení, které je definováno v zákoně o dani z příjmu <sup>16</sup>. Pravidelnými zásadními revizemi se ČÚS nezabývají.

Dle ČÚS jsou následné výdaje ošetřeny použitím technického zhodnocení. Ovšem kritéria zachycení a ocenění následných výdajů dle IFRS a technického zhodnocení dle české legislativy se neshodují, a proto následné výdaje kapitalizované dle IFRS nemusí odpovídat technickému zhodnocení dle ČÚS. Výdaje na významnou údržbu jsou dle IFRS vykázány v rozvaze, v ČÚS jsou tyto náklady účtovány obvykle do výkazů zisku a ztráty.

### 3.4.3. Oceňování

Standard umožňuje u IFRS dva způsoby oceňování – model oceňování pořizovacími náklady, tak jako ČÚS, kdy je položka vykazována v pořizovací ceně snížené o oprávký a ztráty ze snížené hodnoty. Pro ČÚS je to jediný možný způsob oceňování.

Druhým modelem je u IFRS tzv. „přecenění“, kde reálná hodnota bude obvykle tržní cenou aktiv, což je částka, za kterou by mohlo být aktivum směřeno mezi ochotnými stranami. Zvýšení hodnoty při přecenění se účtuje v rámci vlastního kapitálu nebo do výnosů, snížení hodnoty do nákladů. Rozdíl z přecenění je zaúčtován do nerozděleného zisku po celou dobu použitelnosti aktiva.

---

<sup>16</sup> § 23 zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmu, ve znění pozdějších předpisů.



### 3.4.4. Odepisování

Rozdílem mezi oběma systémy může být v době zahájení odepisování, jelikož IFRS stanoví počátek zahájení odepisování jako dobu, kdy jsou aktiva k dispozici pro použití, jakmile jsou na stanovišti a je zahájena provozuschopnost dle záměru vedení. ČÚS tuto dobu zahájení popisují až jako datum uvedení do užívání.

Další odlišností je termín „zbytková hodnota“. Částka, která se odepisuje u položky pozemků, budov a zařízení, je dle IFRS její pořizovací cena nebo ocenění snížené o tuto odhadovanou zbytkovou hodnotu, která se musí prověřovat minimálně na konci každého účetního období. Dle ČÚS, kde tento pojem „zbytková hodnota“ uveden není, je odepisování prováděno tak, jako by položka měla zbytkovou hodnotu nulovou.

## 3.5. IAS 37 – REZERVY, PODMÍNĚNÉ ZÁVAZKY A PODMÍNĚNÁ AKTIVA

### IFRS

Dle tohoto standardu jsou tzv. „podmíněné“ všechny rezervy, neboť mají nejisté časové rozvržení a výši, což je rozdíl od ostatních závazků a výdajů příštích období.

Standard rozlišuje:

- **rezervy** – ty jsou účtovány v závazcích, za předpokladu, že je lze přiměřeně odhadnout, jelikož se jedná o současné závazky a k jejich vypořádání bude zapotřebí odtok zdrojů, který bude pro účetní jednotku znamenat ekonomický prospěch, a
- **podmíněné závazky** – které v závazcích vykazovány nejsou, protože se jedná:
  - o potenciální závazky, u kterých musí být teprve potvrzeno, že se jedná dle definice o závazek, který může vést k odtoku zdrojů představující ekonomický prospěch, nebo

- současné závazky, která ale dle IAS 37 nesplňují definici, protože buď není pravděpodobné, že jejich vypořádání bude představovat odtok zdrojů, nebo jejich výši nelze odhadnout.

## ČÚS

Dle české legislativy<sup>17</sup> se rezervy tvoří např. na rizika a ztráty, daň z příjmu, důchody, restrukturalizaci, existují zde také tzv. technické rezervy<sup>18</sup>. *Definici podmíněného závazku česká účetní legislativa nezná. IFRS nepovolují vytvářet rezervy tehdy, když to vyžadují zvláštní právní předpisy, pokud tyto rezervy nesplňují definici závazku. Dle IFRS taktéž nelze tvořit rezervy na budoucí ztráty, vyjma rezervy na tzv. ztrátové smlouvy<sup>19</sup>. Rezerva na daň z příjmu se podle IFRS obvykle nevykazuje jako rezerva, nýbrž jako závazek.*

*Zatímco u IFRS jsou jasně definována pravidla pro možnost účtování závazku jako rezervě, česká účetní legislativa nedefinuje žádná speciální kritéria a požadavky, které se týkají zákonných rezerv, jsou upraveny zvláštními předpisy.*

*Co se týká oceňování, ČÚS nepracují s pojmem „současná hodnota“, takže rezerva dle IFRS oceněná současnou hodnotou se může od rezervy stanovené podle české účetní legislativy lišit. IAS 37 totiž uvádí, že částka vykázaná jako rezerva musí být stanovena jako nejlepší odhad výdajů nezbytných k vypořádání současného závazku vykázaného k rozvahovému dni.*

### 3.6. IAS 18 – VÝNOSY

Dle Koncepčního rámce představují výnosy zvýšení ekonomického prospěchu během účetního období přírůstkem nebo vylepšením aktiv nebo snížením závazků, které vede ke zvýšení vlastního kapitálu jinak než vkladem vlastníků.

<sup>17</sup> Zákon č. 593/1992 Sb. o rezervách, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>18</sup> § 26 zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví, odst. 3, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>19</sup> Pokud účetní jednotka uzavřeno smlouvu, která je nevýhodná, současný závazek z této smlouvy se vyčíslí a vykáže jako rezerva. Nevýhodná smlouva je taková smlouva, jejíž neodvratitelné náklady na splnění povinností vyplývajících ze smlouvy převyšují ekonomické užitky. Pokud je nevýhodná smlouva identifikována, musí být vykázána rezerva pro nejlepší odhad nevyhnutelných nákladů. Nevyhnutelnými náklady vyplývající ze smlouvy jsou přinejmenším čisté náklady na ukončení smlouvy, které jsou nižší než náklady na pokuty vzniklé nesplněním.

Koncepční rámec zahrnuje vedle sebe dva pojmy, a to „výnosy“ a „zisky“, kde výnos je výsledkem běžných činností podniku, naproti tomu zisky jsou představovány ostatními položkami, vyhovujícími definici, ale mohou nebo nemusí být výsledkem běžných činností účetní jednotky (např. se jedná o zhodnocení při vyřazení dlouhodobých aktiv).

Přesnou definicí výnosů dle IAS 18 zahrnují: *„hrubé přírůstky peněz, pohledávek nebo jiné protihodnoty, které vznikají běžnými podnikovými činnostmi z prodeje zboží, poskytování služeb a z užití podnikových aktiv jinými stranami, které přináší úroky, licenční poplatky a dividendy.“*

ČÚS žádnou definici výnosů neobsahuje. Rovněž se také nezabývají oceněním výnosů. Naproti tomu dle IFRS se výnosy oceňují v reálné hodnotě přijaté nebo nárokové protihodnoty, a to se zahrnutím eventuálních obchodních srážek nebo množstevních slev poskytnutých účetní jednotkou. Pokud např. dohoda obsahuje i finanční transakci, je reálná hodnota úhrady určena diskontováním všech budoucích příjmů při využití implicitní úrokové míry.

### **3.6.1. Prodej výrobků a služeb**

IAS 18 stanoví těchto pět kritérií, za kterých je uznán prodej výrobků a zboží za výnos:

- „účetní jednotka převedla na kupujícího významná rizika a odměny z vlastnictví výrobků a zboží,
- účetní jednotka si nezachovává pokračující manažerskou angažovanost v míře obvykle spojované s vlastnictvím prodaných výrobků či zboží, ani skutečnou kontrolu nad tímto produktem,
- částka výnosů může být spolehlivě oceněna,
- je pravděpodobné, že ekonomické užítky, které jsou s transakcí spojeny, poplynou účetní jednotce, a
- vzniklé náklady nebo náklad, které s ohledem na transakci teprve vzniknou, mohou být spolehlivě oceněny.“

Dle ČÚS je přístup k uznání výnosů založen na přechodu právního titulu. Neexistuje zde zásada „přechodu rizik a odměn“, a to může v některých případech znamenat rozdíl

v účtování mezi oběma systémy, např. u složitých transakcích, předběžném prodeji, atp.

### 3.6.2. Poskytování služeb

IFRS stanoví pojem „stupeň dokončení celé transakce“, kdy pokud může být spolehlivě odhadnut výsledek transakce zahrnující poskytnutí služeb, uznání výnosu lze provést s odkazem na tento stupeň dokončení k rozvahovému dni. Musí být přitom splněny následující podmínky:

- částka výnosů může být spolehlivě oceněna,
- je zřejmé, že ekonomické užitky poplynou do účetní jednotky,
- k rozvahovému dni je možné spolehlivě stanovit stupeň dokončení transakce, a
- vynaložené náklady transakce a náklady jejího dokončení mohou být spolehlivě oceněny.

Pokud není možné odhadnout výsledek transakce, jsou uznány pouze výnosy v rozsahu těch nákladů, které jsou realizovatelné.

Dle ČÚS dochází k uznání výnosů v závislosti na dohodnutých fázích vyúčtování nebo po samotném dokončení transakce. Metodou stupně dokončení transakce se ČÚS nezaobírají.

## 3.7. IAS 12 – DANĚ ZE ZISKU

Ve standardu je definován pojem „přechodný rozdíl“, který v ČÚS chybí.

Přechodné rozdíly jsou rozdíly mezi účetní hodnotou aktiva nebo závazků ve výkazu o finanční pozici a jejich daňovou základnou. Přechodné rozdíly mohou být buď<sup>20</sup>:

- **zdanitelné přechodné rozdíly**, které jsou přechodnými rozdíly, které vyústí ve zdanitelné částky při určování zdanitelného zisku (daňové ztráty) budoucích období, kdy je účetní hodnota aktiva nebo závazku nárokována, nebo uhrazena, nebo

---

<sup>20</sup> JÍLEK, J., SVOBODOVÁ J.: Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2011.1. vyd. Praha:GRADA Publishing, a.s., 2011.ISBN 978-80-247-3427-9, str. 101.

- ***odčitatelné přechodné rozdíly***, které jsou přechodnými rozdíly, které vyústí v částky, které jsou odčitatelné při určování zdanitelného zisku (daňové ztráty) budoucích období, kdy účetní hodnota aktiva nebo závazku je nárokována nebo uhrazena.

Některé přechodné rozdíly vznikají tak, že výnosy nebo náklady jsou zahrnuty do účetního zisku v jednom období, ale do zdanitelného zisku jsou zahrnuty v jiném období. Takové přechodné rozdíly se někdy označují jako ***časové rozdíly***.

## **4. TRANSFORMACE ÚČETNÍ ZÁVĚRKY**

### **4.1. Představení společnosti Environment s.r.o.**

#### **4.1.1. Základní informace**

Společnost Environment s.r.o. se sídlem v Moravskoslezském kraji se zabývá širokým spektrem činností spojených s projektováním a výstavbou staveb pro ochranu životního prostředí. Hlavní činností je zajišťování nakládání s odpady, včetně nebezpečných odpadů a uplatňování environmentálních technologií při odstraňování staré ekologické zátěže. Významnou činností je taktéž oblast výzkumu a vývoje, včetně implementace moderních technologií pro snížení množství produkce odpadů za účelem jejího zpětného, nebo druhotného využití. Společnost v této oblasti působí na českém trhu od roku 1995 a v celkovém počtu dvaceti zaměstnanců se řadí mezi středně velké podniky.

#### **4.1.2. Další údaje o společnosti**

Nejvyšším orgánem společnosti je valná hromada, která dle § 128 Obchodního zákoníku je svolávána jednatelem společnosti minimálně jednou ročně, a to do šesti měsíců od posledního dne účetního období. Společnost je řízena dvěma jednatelem, kde každý z jednatelů jedná za společnost samostatně v plném rozsahu. Jeden z jednatelů je taktéž společník, který vlastní stoprocentní podíl. Kontrolním orgánem je tří členná dozorčí rada. Vrcholové vedení tvoří generální ředitel společnosti, obchodní ředitel a hlavní ekonomka společnosti.

#### 4.1.3. SWOT analýza společnosti Environment s.r.o.

Silné stránky	Slabé stránky
<ul style="list-style-type: none"><li>➤ vysoká kvalita služeb</li><li>➤ vlastní know-how</li><li>➤ silná pozice na trhu</li><li>➤ kvalifikovaný personál</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>➤ nemožnost srovnání účetních dat pro zahraniční investory</li></ul>
Příležitosti	Hrozby
<ul style="list-style-type: none"><li>➤ působení na zahraničním trhu</li><li>➤ zavedení účetnictví dle IFRS</li><li>➤ společný globální jazyk účetního výkaznictví</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>➤ zvýšená konkurence při rozšíření působnosti na zahraničních trzích</li></ul>

*Zdroj: vlastní*

Z výše uvedené SWOT analýzy vyplývá, že silnou stránkou společnosti je především vlastní know-how, ve kterých jsou aplikovány výsledky výzkumu a vývoje, zejména v oblasti dodávek technologických celků zaměřených na ekologizaci průmyslových provozů. Silnou stránkou je určitě také doba působení na českém trhu, kde si za šestnáct let provozu vytvořila jistou pozici na trhu, a to spolu se svým kvalifikovaným a stabilním týmem pracovníků, kterým společnost umožňuje pravidelné odborné školení.

Společnost se připravuje expandovat do zahraničí a zvažuje zavedení účetnictví dle IFRS z důvodu srovnatelnosti údajů a srozumitelnosti pro zahraniční investory a partnery, neboť v tomto vidí příležitost, jak se na zahraniční trh mimo jiné připravit.

## **4.2. Analýza českých účetních výkazů týkajících se společnosti Environment s.r.o.**

Mezi základní zdroje informací při zpracování této praktické části diplomové práce patří veřejně dostupné dokumenty společnosti Environment s.r.o., jako je účetní závěrka a výroční zpráva společnosti, včetně všech účetních výkazů a příloha.

Pro aplikaci účetnictví dle českých účetních standardů do Mezinárodního účetního výkaznictví jsem si zvolila účetní rok 2008, protože v tomto roce měla společnost dle § 20 zákona č. 563/1993 Sb. o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, povinnost ověření účetní závěrky auditorem. Účetní závěrka k 31.12.2008 byla ověřena nezávislým auditorem bez výhrad, zobrazuje věrný a poctivý obraz aktiv, pasiv a finanční situace k 31.12.2008. Také položky nákladů, výnosů a výsledků hospodaření byly v souladu s českými účetními předpisy. Byla ověřena také zpráva o vztazích mezi propojenými osobami, a ani zde nebyly zjištěny žádné významné věcné nesprávnosti údajů, jak vyplývá ze zprávy nezávislého auditora.

### **4.2.1. Analýza rozvahy**

Rozvahou rozumíme výkaz vypovídající zejména o finanční a majetkové situaci účetní jednotky. Jedná se o přehled majetku (aktiv) a zdrojů financování (pasiv). Rozvaha je statistickým výkazem, jenž zobrazuje konečné stavy aktiv a pasiv k určitému okamžiku a je důležitým zdrojem informací pro interní i externí uživatele.

#### **4.2.1.1. *Majetková struktura společnosti***

Majetková struktura podniku představuje podrobnou strukturu aktiv podniku. Aktivy v širším pojetí rozumíme celkovou výši ekonomických zdrojů, jimiž podnik disponuje v určitém časovém okamžiku. Základním hlediskem členění aktiv je především doba jejich upotřebitelnosti, tedy podle likvidity, a to od položek nejméně likvidních (fixní, stálá aktiva), až k položkám nejlikvidnějším (oběžná aktiva).



Tab. 1 Majetková struktura podniku

Společnost Environment s.r.o.	2008	
	v tis. Kč	v %
<b>AKTIVA celkem</b>	<b>109 000</b>	<b>100,0</b>
Dlouhodobý majetek	12 086	11,1
Dlouhodobý nehmotný majetek	0	0,0
Dlouhodobý hmotný majetek	12 086	11,1
Dlouhodobý finanční majetek	0	0,0
Oběžná aktiva	96 778	88,8
Zásoby	0	0,0
Dlouhodobé pohledávky	2	0,0
Krátkodobé pohledávky	27 793	25,5
Krátkodobý finanční majetek	68 983	63,3
Časové rozlišení	136	0,1

Zdroj: vlastní

Majetková struktura společnosti Environment s.r.o. je tvořena především oběžným majetkem, který představuje 88,8 % celkových aktiv, což také odpovídá podnikatelským zaměřením společnosti, které spočívá především v poskytování služeb. Z toho celkem 63,3 % tvoří krátkodobý finanční majetek, z čehož vyplývá vysoká likvidnost a bezprostřední obchodovatelnost. Další významnou položkou je s 25,5 % položka krátkodobé pohledávky se splatností do jednoho roku. Dlouhodobý hmotný majetek je tvořen 11,1 %, zásobami společnost nedisponuje.

#### 4.2.1.2. *Finanční struktura společnosti*

Finanční struktura podniku představuje strukturu podnikového kapitálu, ze kterého je financován majetek podniku. Je zachycena v pasivech rozvahy. Strana pasiv není prioritně členěna podle hlediska času jako u strany aktiv, ale z hlediska vlastnictví zdrojů financování, tedy na zdroje vlastní a cizí.

Tab. 2 Finanční struktura podniku

Společnost Environment s.r.o.	2008	
	v tis. Kč	v %
PASIVA celkem	109 000	100,0
Vlastní kapitál	80 647	74,0
Základní kapitál	128	0,1
Kapitálové fondy	0	0,0
Rezervní fondy	39	0,0
Výsledek hospodaření min. let	53 970	49,5
Výsledek hospodaření běžného období	26 510	24,3
Cizí zdroje	28 353	26,0
Rezervy	1 053	1,0
Dlouhodobé závazky	0	0,0
Krátkodobé závazky	27 300	25,0
Bankovní úvěry a výpomoci	0	0,0
Časové rozlišení	0	0,0

Zdroj: vlastní

Pro finanční strukturu společnosti Environment s.r.o. je charakteristický vysoký podíl vlastního kapitálu, který představuje 74 % celkových pasiv, který je tvořen především výsledkem hospodaření minulých let, tedy nerozděleným ziskem z minulých období ve výši 49,5 %. Důležité je poznamenat, že společnost nemá žádné bankovní úvěry a výpomoci, vše hradí z vlastních prostředků. Pozitivním výsledkem je také 25 % podíl krátkodobých závazků se splatností do jednoho roku. Z poměru vlastního kapitálu a krátkodobých závazků vyplývá, že se jedná o konzervativně založenou společnost, která je překapitalizována a kryje část oběžného majetku vlastním kapitálem, tedy dlouhodobými zdroji.

#### 4.2.2. Analýza nákladů a výnosů

Cílem společnosti Environment s.r.o. je poskytování co nejkvalitnějších služeb v oblasti ochrany životního prostředí a z výsledků rozborů je zřejmé, že tržby z prodeje služeb tvoří podstatnou část celkových výnosů, a to 97,8 %.

Tab. 3 Rozbor nákladů a výnosů

Společnost Environment s.r.o.	2008	
	v tis. Kč	v %
Náklady na zboží	13	0,0
Výkonová spotřeba	68 591	88,9
Osobní náklady	5 943	7,7
Daně a poplatky	81	0,1
Odpisy	2 383	3,1
Zůstatková cena prodaného DM	0	0,0
Změna stavu rezerv a opravných pol.	-349	-0,5
Ostatní provozní náklady	366	0,5
Nákladové úroky	0	0,0
Ostatní finanční náklady	135	0,2
<b>Náklady celkem</b>	<b>77 163</b>	<b>100,0</b>

Společnost Environment s.r.o.	2008	
	v tis. Kč	v %
Tržby za prodej zboží	13	0,0
Výkony	108 387	97,8
Tržby z prodeje DM	0	0,0
Ostatní provozní výnosy	664	0,6
Výnosové úroky	1 592	1,4
Ostatní finanční výnosy	124	0,1
<b>Výnosy celkem</b>	<b>110 780</b>	<b>100,0</b>

Zdroj: vlastní

#### 4.3. PŘEVOD ÚČETNÍCH VÝKAZŮ DLE IFRS

Při sestavení zahajovací rozvahy postupuje účetní jednotka následovně:

- vykáže pouze ta aktiva a závazky, které jsou dle IFRS požadovány,
- reklasifikuje tyto položky, které byly uznány v souladu s předchozím systémem finančního výkaznictví jako jeden typ aktiva nebo závazku v souladu s IFRS,
- aplikuje tento standard při oceňování všech vykazovaných aktiv a závazků.

#### 4.3.1. TRANSFORMACE ROZVAHY – AKTIVA

Jak jsem již zmínila v bodě 3.1.3 „Struktura a obsah výkazů a komentáře“, dle IFRS není předepsán přesný obsah ani struktura rozvahy, ale pouze minimální obsah, který musí být splněn. Společnost si ji proto sestaví dle vlastní potřeby, aby splňovala účel srozumitelnosti pro všechny uživatele.

##### a) Dlouhodobý hmotný majetek

Z definice vyplývá, že dlouhodobý hmotný majetek je držen z důvodů používání ve výrobě nebo poskytování zboží či služeb, pro pronájem jiným, nebo k administrativním účelům a očekává se, že bude užíván během více než jednoho období. Společnost, vykazující tento majetek, tyto podmínky splňuje, včetně ocenění zůstatkovou cenou.

Dlouhodobý hmotný majetek společnosti Environment s.r.o. tvoří:

- budovy, stavby, nádrže,
- pozemky,
- pracovní stroje, nakladač,
- unimobuňky,
- vozový park.

Změny jsou vždy zvýrazněny v textu kurzivou.

*Položka dlouhodobého hmotného majetku bude navýšena o částky:*

- *drobného dlouhodobého hmotného majetku,*
- *drobného dlouhodobého nehmotného majetku.*

Položku dlouhodobého hmotného majetku je nutno navýšit o výši drobného dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku, který společnost odepisuje jednorázově do spotřeby a není tudíž vykázán v rozvaze. Účetní jednotka takový to majetek vede ve své podrozvahové evidenci.

Dle vnitřních směrnic účetní jednotky se jedná o majetek do 10 000 Kč (u hmotného majetku) a do 3 000 Kč (u nehmotného majetku), může zde být zařazen drobný majetek

pro zařízení kanceláří, včetně mobilních telefonů, kancelářské techniky, atp. Jelikož se jedná o majetek s dobou použitelnosti delší než jeden rok a společnost z něj získává určité užitky při používání, je nutné tento majetek aktivovat do rozvahy. Doba použitelnosti dle účetní jednotky bude stanovena na čtyři roky, podle čehož se vypočítají odpisy.

#### **Úprava dlouhodobého hmotného majetku ovlivní:**

##### **➤ drobný hmotný majetek**

- navýšení brutto částky o 240 tis. Kč v rozvaze
- navýšení netto částky o 180 tis. Kč v rozvaze
- navýšení opravek v částce o 60 tis. Kč v rozvaze
- navýšení odpisů o 60 tis. Kč ve výkazu zisku a ztráty (roční).

##### **➤ nehmotný majetek (software)**

- navýšení brutto částky o 49 tis. Kč v rozvaze
- navýšení netto částky o 37 tis. Kč v rozvaze
- navýšení opravek v částce o 12,3 tis. Kč v rozvaze
- navýšení odpisů o 12,3 tis. Kč ve výkazu zisku a ztráty (roční).

*Tab. 4 Drobný dlouhodobý majetek (v tis. Kč)*

Drobný hmotný majetek	240
Drobný nehmotný majetek	49
<b>Celkem</b>	<b>289</b>

Doba životnosti 4 roky

Roční odpisy 72,25

Rok	2008	2009	2010	2011
<b>Odpis</b>	72,25	72,25	72,25	72,25

*Zdroj: vlastní*

## **b) Krátkodobé pohledávky**

Krátkodobé pohledávky představují pohledávky se splatností kratší než 1 rok. Nejpodstatnější položkou těchto pohledávek jsou pohledávky z obchodních vztahů na základě uzavřených obchodních smluv za odběr a zpracování odpadů.

Zařazujeme zde:

- pohledávky z obchodních vztahů,
- poskytnuté krátkodobé provozní zálohy (energie, plyn, atp.)

Všechny položky pohledávek odpovídají definici krátkodobých aktiv dle IFRS, pouze položka časového rozlišení bude reklasifikována do krátkodobých pohledávek.

*Reklasifikace provedená v rozvahové položce Krátkodobé pohledávky:*

- zvýšení o časové rozlišení aktivní v částce 136 tis. Kč

## **c) Krátkodobý finanční majetek**

Je považován za nejlikvidnější aktivum společnosti. Zde řadíme:

- peníze na bankovních účtech v tuzemských bankách,
- peníze v korunové pokladně

Tyto položky mohou být uznány v plné výši.

## **4.3.2. TRANSFORMACE ROZVAHY – PASIVA**

Dle IFRS zařazujeme do pasiv – závazky a vlastní kapitál. Závazek představuje současnou povinnost, která vznikla důsledkem minulých skutečností, ze kterých se očekává odliv zdrojů, přinášející ekonomický prospěch. Vlastním kapitálem je zbytková část aktiv po odečtení všech závazků. Důležitou součástí vlastního kapitálu je hospodářských výsledků dosažený za běžné období a vyčíslený jako rozdíl nákladů a výnosů.

#### **a) Vlastní kapitál**

Vlastní kapitál je ve společnosti Environment s.r.o. tvořen těmito položkami:

- základní kapitál - k 31.12.2008 činí 128 tis. Kč a je zcela splacen, vlastnický 100 % podíl náleží jednomu společníkovi. Nedojde zde k žádné úpravě, je v souladu s IFRS.
- zákonný rezervní fond, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku - položky splňují definici IFRS, bez úprav.
- výsledek hospodaření minulých let - V evidenci vykazuje společnost Environment s.r.o. nerozdělený zisk minulých let, položka je v souladu, bez úprav.
- výsledek hospodaření běžného účetního období - dle ČÚS je hospodářský výsledek běžného účetního období vykazován jako samostatná rozvahová položka, dle IFRS dojde k úpravě a překlasifikování do položky nerozdělených zisků. Zařazujeme zde například navýšení odpisů.

#### **b) Závazky**

- Rezervy - společnost v roce 2008 čerpala vytvořené zákonné rezervy na opravu hmotného majetku v celkové výši 365 663 Kč (podle § 7 zákona č. 593/1992 Sb. o rezervách pro zajištění základu daně z příjmů). Stav těchto rezerv ke konci roku 2008 činí 1 052 997 Kč. Dle IFRS není tvorba takovéto rezervy ukotvena. Vytvořená rezerva bude rozpouštěna a ovlivní výši nákladů a pasiv.
- Krátkodobé závazky - krátkodobé závazky jsou splatné do jednoho roku. Společnost vykazuje v cizích zdrojích 96,3 % těchto krátkodobých závazků.

**Společnost eviduje následující závazky:**

- závazky z obchodních vztahů,
- závazky k zaměstnancům,

- závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění,
- daňové závazky vůči státu,
- závazky ke společníkům,
- dohadné účty pasivní (nevyfakturované dodávky elektrické energie, vodné, stočné atp.)

*Zde dojde k reklasifikaci časového rozlišení pasivního v částce 80 tis. Kč*

### 4.3.3. TRANSFORMACE VÝSLEDOVKY

IFRS nedefinuje přesný obsah ani strukturu výsledovky, pouze předepisuje minimální obsah pro jasné a přehledné zobrazení finančních výsledků dané účetní jednotky.

**Výnosy** jsou charakterizovány standardem jako zvýšený ekonomický prospěch v důsledku zvýšení aktiv nebo snížením závazků bez účasti vkladu vlastníků a skládají se z tzv. „revenues“, tedy výnosy z běžných provozních a finančních transakcí a dále z tzv. „gains“ neboli výnosů okrajových, kde řadíme například kladné přínosy z prodeje dlouhodobých a krátkodobých aktiv.

**Náklady** přitom představují zrcadlový obraz výnosů, obsahují tzv. „expenses“, tedy náklady vznikající z běžných činností a „losses“ jako náklady (ztráty), opak „gains“.

#### a) Tržby za prodej zboží

Tato položka nepředstavuje pro společnost Environment s.r.o. hlavní podnikatelskou činnost, důkazem je také v rozboru výnosů pouze celkových 13 tis. Kč, což je vzhledem k celkovým výkonům zanedbatelná částka. Jednalo se o prodej zastaralého stroje, přesně řečeno nakladače. V této položce nebude provedena žádná změna, tržby splňují podmínky pro uznání výnosů dle IFRS.

#### b) Náklady vynaložené na prodané zboží

V souvislosti s prodejem hmotného majetku, v našem případě nakladače, eviduje společnost náklady na prodané zboží, tedy odpisy. Tyto náklady budou také uznány dle IFRS beze změny.



### c) Výkony

Výkony společnosti představují položku:

➤ Tržby z prodeje služeb

Tržby z prodeje služeb jsou nejpodstatnější položkou celkových výnosů, jsou tvořeny 97,8 %. Jedná se především o tržby v souvislosti s odběrem a zpracováním odpadů, prováděním rozborů a analýz, nakládáním s nebezpečnými odpady, sanací, rekultivací, atp. Tržby za prodej služeb splňují definici dle IFRS, jelikož částka tržeb je spolehlivě ocenitelná a je zcela zřejmé, že ekonomické užitky poplynou společnosti, k rozvahovému dni je rovněž možno spolehlivě určit stupeň dokončení transakce, náklady je možno také spolehlivě ocenit.

### d) Výkonová spotřeba

Výkonová spotřeba představuje ve společnosti následující položky:

- spotřeba materiálu a energie,
- služby.

Ve společnosti Environment s.r.o. se do spotřeby materiálu zařazuje a taktéž jednu z největších položek představuje spotřeba pohonných hmot do buldozerů, nakladače, osobních i nákladních automobilů, dále energie, drobná kancelářská technika a kancelářské potřeby, atp. Jelikož společnost účtuje do spotřeby drobný hmotný i nehmotný dlouhodobý majetek, musí být toto převedeno dle IFRS do dlouhodobého majetku. Bude zde proto odúčtování tohoto majetku ze spotřeby.

Položka „služby“ představuje náklady související s hlavním předmětem činnosti, a to odběrem a zpracováním odpadů, kde zařazujeme náklady na školení, certifikaci odpadů, cestovné, taktéž právní poradenství, daňové poradenství, reprezentaci atd.

➤ **Změny ve výkonové spotřebě:**

- *vytlačení drobného hmotného a nehmotného majetku ze spotřeby:*
- *drobný hmotný majetek – 240 tis. Kč*
- *drobný nehmotný majetek – 49 tis. Kč*
- *reklasifikace nákladů vynaložených na prodej zboží v částce 13 tis. Kč.*

#### **e) Osobní náklady**

Jedná se o standardní náklady, které představují mzdové náklady, zákonné sociální, zdravotní pojištění, sociální náklady. Jsou uznány v plné výši, představují pokles ekonomických užitků dané účetní jednotky.

#### **f) Daně a poplatky**

Tato položka zahrnuje např. silniční daň, daň z nemovitosti, ostatní daně a poplatky, dálniční známky, kolky, atp. Bude uznána v plné výši bez úprav.

#### **g) Odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku**

Odpisy představují peněžní vyjádření opotřebování hmotného a nehmotného majetku za určité období. Jedná se tedy o snížení ekonomického prospěchu, respektive znamenají náklad. Účetní jednotka stanovila způsob sestavení odpisového plánu pro dlouhodobý majetek a použité odpisové metody při stanovení odpisů dle zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů spolu se Zákonem o účetnictví.

*Položka odpisů bude zvýšena o odpisy drobného majetku účtovaného do spotřeby.*

- *zvýšení částky o odpisy z drobného majetku ve výši 72,3 tis. Kč.*

#### **h) Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti**

Změna stavu rezerv nám představuje rozdíl mezi počátečním a konečným stavem rezerv a opravných položek. Společnost v roce 2008 čerpala ze zákonné rezervy na opravu buldozeru.

#### **i) Ostatní provozní výnosy**

Zde je zařazena refakturace např. za provedení laboratorních rozborů, energie, vážení aut naložených materiálem, atp. Výnosy splňují definici dle IFRS, budou plně uznány. Společnost neeviduje žádné mimořádné výnosy, takové by totiž byly překlasifikovány do Ostatních provozních výnosů.

#### **j) Ostatní provozní náklady**

Společnost například eviduje ostatní pokuty a penále, pojištění, dary, manka a škody. Tyto náklady rovněž splňují definici dle IFRS, budou zcela uznány. Společnost neeviduje

žádné mimořádné náklady, takové by totiž byly překlasifikovány do Ostatních provozních nákladů.

**k) Výnosové úroky**

Řadíme zde přijaté úroky z peněžních prostředků, které jsou uloženy na bankovních účtech dané společnosti. Budou zcela uznány, definice splněna.

**l) Nákladové úroky**

Tímto společnost Environment s.r.o. nedisponuje. Nulová hodnota.

**m) Ostatní finanční výnosy**

Zde jsou zařazeny např. smluvní pokuty a úroky z prodlení, náhrada manka a škody na finančním majetku, atp. Definice splněna, budou zcela uznány.

**n) Mimořádné výnosy a náklady**

Tímto společnost Environment s.r.o. nedisponuje. Nulová hodnota.

**o) Daň z příjmů za běžnou činnost – splatná**

Základem pro výpočet daně z příjmů je hospodářský výsledek sestavený dle účetnictví vedeného ČÚS. Použití hospodářského výsledku dle IFRS není umožněno.

Daň z příjmů právnických osob splatná činí 7 107 tis. Kč.

#### **4.4. SAMOTNÝ PROJEKT PŘEVODU NA IFRS**

K převodu vykazování účetní závěrky v souladu s IFRS je zapotřebí použití účetních výkazů sestavených dle ČÚS, a to rozvahy a výkazu zisku a ztráty. V souvislosti s těmito dvěma výkazy je použit tzv. „*převodový můstek*“, který slouží k usnadnění převodu účetní závěrky dle IFRS. V tomto převodovém můstku jsou přehledně klasifikovány jednotlivé položky dle IFRS.

Tab. 5 Klasifikace položek rozvahy – aktiva

	České výkazy	v tis. Kč	Klasifikace dle IFRS
	<b>AKTIVA CELKEM</b>	<b>109 000</b>	<b>AKTIVA CELKEM</b>
B.	Dlouhodobý majetek	12 086	Dlouhodobá aktiva
B.I.	Dlouhodobý nehmotný majetek	0	Dlouhodobá aktiva
B.II.	Dlouhodobý hmotný majetek	12 086	Dlouhodobá aktiva
B.II.	Pozemky	3 180	Pozemky, budovy, zařízení
	Stavby	2 655	Pozemky, budovy, zařízení
	Sam.movitě věci a soubory movitých věcí	6 247	Pozemky, budovy, zařízení
	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	4	Pozemky, budovy, zařízení
C.	Oběžná aktiva	96 778	Krátkodobá aktiva
C.I.	Zásoby	0	Krátkodobá aktiva
C.II.	Dlouhodobé pohledávky	2	Dlouhodobá aktiva
C.II.	Pohledávky z obchodních vztahů	2	Dlouhodobé pohledávky
C.III.	Krátkodobé pohledávky	27 793	Krátkodobá aktiva
C.III.	Pohledávky z obchodních vztahů	27 692	Obchodní a jiné pohledávky
	Krátkodobé poskytnuté zálohy	101	Obchodní a jiné pohledávky
C.IV.	Krátkodobý finanční majetek	68 983	Krátkodobá aktiva
C.IV.	Peníze	27	Pen. prostř. a pen. ekvivalenty
	Účty v bankách	68 956	Pen. prostř. a pen. ekvivalenty
D.I.	Časové rozlišení	136	Krátkodobá aktiva
D.I.	Náklady příštích období	136	Obchodní a jiné pohledávky

Zdroj: vlastní

Na základě převodového můstku je provedeno překlasifikování jednotlivých vykazovaných položek aktiv. Jak již bylo zmíněno, aktiva jsou zdrojem, který je výsledkem minulých událostí, od nichž se očekává budoucí ekonomický prospěch.

Výsledná podoba aktiv ve výkazu o finanční situaci (rozvaze) dle IFRS lze rozdělit do sedmi položek. Dle IFRS jsou aktiva rozdělována na:

#### **Dlouhodobá:**

- Nehmotná aktiva
- Pozemky, budovy a zařízení
- Dlouhodobé pohledávky

#### **Krátkodobá:**

- Peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty
- Obchodní a jiné pohledávky

- Zásoby (tímto společnost nedisponuje)

U některých položek dochází dle IFRS ke sloučení do jedné položky, např. Pozemky, Stavby, Samostatně movité věci, Nedokončený hmotný majetek bude vykázán jako Pozemky, budovy a zařízení. Některými výjimkami jsou např.:

- položky Časového rozlišení – vykazování do Obchodních a jiných pohledávek,
- Odložená daňová pohledávka – vykazování jako samostatná položka, toto společnost nevykazuje,
- Pohledávka z běžné činnosti, splatná – vykazování jako samostatná položka.

Tab. 6 Klasifikace položek rozvahy – pasiva

	České výkazy	V tis. Kč	Klasifikace dle IFRS
	<b>PASIVA CELKEM</b>	<b>109 000</b>	<b>PASIVA CELKEM</b>
A.	Vlastní kapitál	80 647	Vlastní kapitál celkem
A.I.	Základní kapitál	128	Vlastní kapitál
A.I.	Základní kapitál	128	Základní kapitál
A.II.	Kapitálové fondy	0	Vlastní kapitál
A.III.	Rezervní fondy a ost. fondy ze zisku	39	Vlastní kapitál
A.III.	Zákonný rezervní fond	13	Nerozdělené zisky
	Statutární a ostatní fondy	26	Nerozdělené zisky
A.IV.	Výsledek hospodaření min. let	53 970	Vlastní kapitál
A.IV.	Nerozdělení zisk minulých let	53 970	Nerozdělené zisky
	Neuhrazená ztráta minulých let	0	Nerozdělené zisky
A.V.	Výsl. hospodaření běžného účet. období	26 510	Nerozdělené zisky
B.	Cizí zdroje	28 353	Závazky celkem
B.I.	Rezervy	1 053	Závazky dlouhodobé
B.II.	Rezervy dle zvláštních právních předp.	1 053	Rezervy dlouhodobé
B.III.	Krátkodobé závazky	27 300	Závazky krátkodobé
B.III.	Závazky z obchodních vztahů	18 523	Obchodní a jiné závazky
	Závazky ke společníkům	6 345	Obchodní a jiné závazky
	Závazky k zaměstnancům	283	Obchodní a jiné závazky
	Závazky ze sociálního a zdrav.pojištění	184	Obchodní a jiné závazky
	Stát – daňové závazky a dotace	1 861	Obchodní a jiné závazky
	Dohadné účty pasivní	80	Obchodní a jiné závazky
	Jiné závazky	24	Obchodní a jiné závazky
B.IV.	Bankovní úvěry a výpomoci	0	Závazky dlouhodobé
C.I.	Časové rozlišení	0	Závazky krátkodobé

Zdroj: vlastní

Dle IFRS jsou pasiva rozdělena na Vlastní kapitál a Dlouhodobé a Krátkodobé závazky. Výsledná podoba ve výkazu o finanční situaci (rozvaze) dle IFRS je rozložena:

#### **Závazky krátkodobé:**

- obchodní a jiné závazky,

#### **Závazky dlouhodobé:**

- rezervy dlouhodobé

#### **Vlastní kapitál**

- základní kapitál
- nerozdělené zisky

Některé položky pasiv jsou dle IFRS sloučeny do jedné, např. Zákonný rezervní fond, Statutární a ostatní fondy, Nerozdělený zisk minulých let a Výsledek hospodaření běžného účetního období jsou vykázány jako ***Nerozdělené zisky***. Závazky z obchodních vztahů, Závazky k zaměstnancům, Stát – daňové závazky a dotace budou vykázány souhrnně jako ***Obchodní a jiné závazky***.

Některé výjimky:

- položky ***Časového rozlišení*** (na straně pasiv) jsou vykázány jako Obchodní a jiné závazky,
- ***Odložený daňový závazek*** má samostatnou položku (společnost tímto nedisponuje),
- ***Bankovní úvěry a výpomoci*** jsou rozděleny na Bankovní úvěry a Krátkodobé půjčky, (společnost tímto nedisponuje).

Tab. 7 Klasifikace položek výsledovky

	České výkazy	v tis. Kč	IFRS
I.	Tržby za prodej zboží	13	Výnosy
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	-13	Výkon. spotřeba
II.	Výkony	108 387	
	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	108 387	Výnosy
B.	Výkonová spotřeba	-68 591	
	Spotřeba materiálu a energie	-7 859	Výkon. spotřeba
	Služby	-60 732	Výkon. spotřeba
+	Přidaná hodnota	39 796	
C.	Osobní náklady	-5 943	
	Mzdové náklady	-4 355	Mzdy a zam. požitky
	Odměny členům orgánu společnosti a družstva	0	Mzdy a zam. požitky
	Náklady na soc. zabezpečení a zdravotní pojištění	-1 565	Mzdy a zam. požitky
	Sociální náklady	-23	Mzdy a zam. požitky
D.	Daně a poplatky	-81	Ostatní náklady
E.	Odpisy dlouhod. nehmot. a hmotného majetku	-2 383	Odpisy H a N aktiv
III.	Tržby z prodeje dlouhod. majetku a materiálu	0	
F.	Zůstatková cena prodaného DH a materiálu	0	
G.	Zvýšení/snížení rezerv a opravných položek	349	Ostatní výnosy
IV.	Ostatní provozní výnosy	664	Ostatní výnosy
H.	Ostatní provozní náklady	-366	Ostatní náklady
*	Provozní výsledek hospodaření	32 036	
X.	Výnosové úroky	1 592	Finanční výnosy
N.	Ostatní finanční výnosy	124	Finanční výnosy
O.	Ostatní finanční náklady	-135	Finanční náklady
*	Finanční výsledek hospodaření	1 581	
Q.	Daň z příjmu za běžnou činnost	7 107	
	Splatná	7 107	Daně ze zisku
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost	26 510	
***	Výsledek hospodaření za účetní období	26 510	
****	Výsledek hospodaření před zdaněním	33 617	

Zdroj: vlastní

Převodový můstek byl využit taktéž pro převedení jednotlivých položek výsledovky. Jsou vykázány výnosy, představující zvýšení ekonomického prospěchu, které se projeví buď

zvýšením aktiv, nebo snížením dluhů – k tomu však může dojít jiným způsobem, než vkladem vlastníků. Dále jsou vykázány náklady, neboli snížení ekonomického prospěchu, což se projeví úbytkem nebo snížením aktiv či zvýšením dluhů. To vede k poklesu vlastního kapitálu, ovšem jiným způsobem, než odčerpáním vlastníky.

Většina položek je přenesena do jedné souhrnné položky, např. náklady související s finančním majetkem jsou klasifikovány jako **Finanční náklady**, taktéž výnosy jako Finanční výnosy.

Pozor na **Mimořádné výnosy a náklady**, které nejsou v IFRS definovány, taktéž není definována **Daň z příjmu z mimořádné činnosti**. Avšak společnosti Environment s.r.o. se toto netýká.

## 4.5. KOREKCE – PŘEVOD NA IFRS

Jak už bylo zmíněno dříve, aktiva je nutné doplnit o položky, které nejsou obsaženy v rozvaze a účetní jednotka je vykazuje formou podrozvahové evidence, v našem případě se jedná především o drobný dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek. V souvislosti s touto korekcí se budou lišit taktéž nákladové a výnosové položky, tím dojde ke změně výsledku hospodaření. Přesný popis korekce viz Tab. č. 4 Drobný dlouhodobý majetek, strana 55.

### 4.5.1. Účetní výkazy sestavené dle IFRS

Účetní závěrka je nejdůležitějším výstupem účetní jednotky. Velký přínos účetní závěrky sestavené na základě IFRS je především již několikrát zmiňovaná srovnatelnost a srozumitelnost účetních výkazů na mezinárodní úrovni.

Dle IFRS je obsahem účetní závěrky:

- Výkaz o finanční situaci,
- Výkaz o úplném výsledku a nerozdělených ziscích,
- Výkaz o peněžních tocích,
- Výkaz o změnách ve vlastním kapitálu,
- Přílohy.



Na základě vyčíslení veškerých změn, které souvisejí u společnosti Environment s.r.o. s přechodem dle IFRS a pomocí převodového můstku, zobrazím následující tabulky:

- *Výkaz o finanční situaci – aktiva* (zobrazení související s překlasifikováním položek dle IFRS)
- *Výkaz o finanční situaci – aktiva* (zobrazení změn v jednotlivých položkách dle IFRS)
- *Výkaz o finanční situaci – pasiva* (zobrazení související s překlasifikováním položek dle IFRS)
- *Výkaz o finanční situaci – pasiva* (zobrazení změn v jednotlivých položkách dle IFRS)
- *Výkaz o souhrnném výsledku hospodaření* (zobrazení související s překlasifikováním položek dle IFRS)
- *Výkaz o souhrnném výsledku hospodaření* (zobrazení změn v jednotlivých položkách dle IFRS)

Tab. 8 Výkaz o finanční situaci – aktiva (překlasifikování položek)

Položka	Netto hodnota v tis. Kč.
<b>AKTIVA</b>	
<b>Krátkodobá aktiva</b>	96 912
Peníze	68 983
Obchodní a jiné pohledávky	27 929
Zásoby	0
<b>Dlouhodobá aktiva</b>	12 088
Pozemky, budovy, zařízení	12 086
Nehmotná aktiva	0
Odložená daňová pohledávka	0
Dlouhodobé pohledávky	2
<b>Aktiva celkem</b>	<b>109 000</b>

Zdroj: vlastní

Tab. 9 Výkaz o finanční situaci – aktiva (změny dle IFRS)

Položka	Netto hodnota v tis. Kč.
<b>AKTIVA</b>	
<b>Krátkodobá aktiva</b>	96 912
Peníze	68 983
Obchodní a jiné pohledávky	27 929
Zásoby	0
<b>Dlouhodobá aktiva</b>	12 305
Pozemky, budovy, zařízení	12 266
Nehmotná aktiva	37
Odložená daňová pohledávka	0
Dlouhodobé pohledávky	2
<b>Aktiva celkem</b>	<b>109 217</b>

Zdroj: vlastní

Tab. 10 Výkaz o finanční situaci – pasiva (překlasifikování položek)

<b>Položka</b>	<b>Netto hodnota v tis. Kč.</b>
<b>ZÁVAZKY A VLASTNÍ KAPITÁL</b>	
<b>Závazky celkem</b>	<b>28 353</b>
<b>Krátkodobé závazky</b>	<b>27 300</b>
Obchodní a jiné závazky	27 300
<b>Dlouhodobé závazky</b>	<b>1 053</b>
Rezervy dlouhodobé	1 053
<b>Vlastní kapitál</b>	<b>80 647</b>
Základní kapitál	128
Nerozdělené zisky	80 519
<b>Závazky a vlastní kapitál celkem</b>	<b>109 000</b>

Zdroj: vlastní

Tab. 11 Výkaz o finanční situaci – pasiva (dle IFRS)

<b>Položka</b>	<b>Netto hodnota v tis. Kč.</b>
<b>ZÁVAZKY A VLASTNÍ KAPITÁL</b>	
<b>Závazky celkem</b>	<b>27 300</b>
<b>Krátkodobé závazky</b>	<b>27 300</b>
Obchodní a jiné závazky	27 300
<b>Dlouhodobé závazky</b>	<b>0</b>
Rezervy dlouhodobé	0
<b>Vlastní kapitál</b>	<b>81 917</b>
Základní kapitál	128
Nerozdělené zisky	81 789
<b>Závazky a vlastní kapitál celkem</b>	<b>109 217</b>

Zdroj: vlastní

#### 4.5.2. Změna ve výkazu o finanční situaci

Celková hodnota aktiv a pasiv společnosti Environment s.r.o. se oproti vykazování dle ČÚS změnila, došlo ke zvýšení o 217 tis. Kč.

Nejvýraznější změnou bylo zařazení drobného hmotného a nehmotného majetku do dlouhodobých aktiv a rozpuštění rezervy na opravu dlouhodobého hmotného majetku. Toto ovlivnilo zvýšení položky Pozemky, budovy, zařízení, nehmotných aktiv a tedy celkových dlouhodobých aktiv. V pasivech zase snížení dlouhodobých závazků a zvýšení nerozděleného zisku.

*Tab. 12 Výkaz o souhrnném výsledku hospodaření (překlasifikování)*

Položka	Netto hodnota v tis. Kč.
Výnosy	108 400
Ostatní výnosy	1 013
Výkonová spotřeba	-68 604
Mzdy a zaměstnanecké požitky	-5 943
Odpisy hmotných a nehmotných aktiv	-2 383
Ostatní náklady	-447
Finanční výnosy	1 716
Finanční náklady	-135
Výnosy celkem	111 129
Náklady celkem	-77 512
Zisk před zdaněním	33 617

*Zdroj: vlastní*

Tab. 13 Výkaz o souhrnném výsledku hospodaření (dle IFRS)

Položka	Netto hodnota v tis. Kč.
Výnosy	108 400
Ostatní výnosy	2 066
Výkonová spotřeba	-68 315
Mzdy a zaměstnanecké požitky	-5 943
Odpisy hmotných a nehmotných aktiv	-2 455
Ostatní náklady	-447
Finanční výnosy	1 716
Finanční náklady	-135
<b>Výnosy celkem</b>	<b>112 182</b>
<b>Náklady celkem</b>	<b>-77 295</b>
<b>Zisk před zdaněním</b>	<b>34 887</b>

Zdroj: vlastní

#### 4.5.3. Změna ve výkazu o souhrnném výsledku hospodaření

Hodnoty ve výkazu hospodaření společnosti Environment s.r.o. se taktéž změnilly. Změny opět souvisí se zařazením drobného hmotného a nehmotného majetku, rozpuštěním rezervy na opravu dlouhodobého hmotného majetku. Výkaz zahrnuje výsledky hospodaření běžného období a nerozdělených zisků. Byly zde provedeny změny v odúčtování drobného hmotného a nehmotného majetku ze spotřeby, zaúčtovány odpisy týkající se drobného majetku a změna v rámci rozpuštění rezervy na opravu dlouhodobého majetku. Všechny tyto korekce ovlivnily hospodářský výsledek. Došlo ke zvýšení ostatních výnosů z důvodu rozpuštění rezervy, snížila se výkonová spotřeba a zvýšily se odpisy v souvislosti s odúčtování drobného hmotného a nehmotného majetku ze spotřeby.

Společnost Environment s.r.o. dosáhla dle IFRS za účetní období zisku před zdaněním, který se oproti ČÚS zvýšil o 1 270 tis. Kč.

#### **4.5.4. Výkaz o peněžních tocích**

Tento výkaz podrobněji zobrazuje informace o provedených transakcích, ovlivňujících velikost a strukturu vlastního kapitálu během účetního období. Tento výkaz je nedílnou součástí účetní závěrky, avšak z důvodu velkého rozsahu není v diplomové práci sestaven.

#### **4.5.5. Výkaz o změnách ve vlastním kapitálu**

Tento výkaz zobrazuje a vysvětluje významné změny ve vlastním kapitálu během účetního období, tedy změny v počátečním a konečném stavu vlastního kapitálu. Výkaz je nedílnou součástí účetní závěrky, avšak z důvodu velkého rozsahu není v diplomové práci sestaven.

#### **4.5.6. Příloha**

Příloha obsahuje dodatečné informace, které nejsou zřejmé přímo z účetních výkazů, ale jsou nutné pro vysvětlení vykázaných položek. Příloha je nedílnou součástí účetní závěrky, avšak z důvodu velkého rozsahu není v diplomové práci sestaven.

Přechod na IFRS znamená pro mnohé společnosti změnu ve všech částech společnosti. Nejnáročnější je fakt, že k této konverzi dochází během běžné činnosti, což není rozhodně časově ani technicky snadné. Při přeměně dochází především ke změnám:

- číselných údajů, což znamená především shromáždění a utřídění všech potřebných číselných údajů, které budou pro IFRS potřeba dále analyzovat,
- v podniku jako takovém, což představuje provedení změn ve všech účetních a vykazovacích postupech, dále ve finančních a informačních manažerských systémech, což může znamenat restrukturalizaci či centralizaci společnosti, případně racionalizaci práce atp.,
- v řízení podniku, což znamená způsob vedení přeměny, role vedoucích řídicích pracovníků a převedení zodpovědnosti za hladký průběh samotné přeměny.

## 5. ZÁVĚR

Cílem diplomové práce bylo „Zavedení Mezinárodních účetních standardů do společnosti s ručením omezeným“ a samotná transformace účetní závěrky. Na základě toho byly jednotlivé položky účetních výkazů sestavených dle českých účetních předpisů porovnány s požadavky IFRS. Některé položky byly pouze reklasifikovány nebo byla provedena korekce.

Nejpodstatnější korekce byla provedena při zařazení drobného hmotného a nehmotného majetku do dlouhodobých aktiv a taktéž rozpuštění rezervy na opravu dlouhodobého hmotného majetku.

V souvislosti s těmito úpravami dle IFRS došlo k několika změnám, které jsou zobrazeny pomocí přehledných tabulek vykazujících změny v účetních výkazech po reklasifikaci a změny dle pravidel Mezinárodních účetních standardů.

Největší rozdíl mezi ČÚS a IFRS je v tom, že oba systémy jsou nastaveny odlišně. IFRS dávají určitou volnost při tvorbě účetní politiky, ale české účetní předpisy představují soubor daných pravidel, kterými se účetní jednotky musí držet.

Výhodou vykazování dle IFRS je především srovnatelnost a srozumitelnost pro široké spektrum zahraničních investorů a partnerů, nevýhodou spatřuji v prozatímní neznalosti a nezkušenosti s těmito Mezinárodními účetními standardy a v chybějícím odborném a kvalifikovaném managementu, který by se na danou problematiku ve společnostech specializoval. To je nejspíš důvod, proč většina českých podniků dle IFRS své výsledky nevykazuje.

Společnost Environment s.r.o. nemá povinnost sestavovat účetní výkazy dle IFRS. Přechod na účtování dle IFRS není jednoduchou záležitostí a je nutné se náležitě připravit. Jedná se například o zapojení nové informační technologie, nového způsobu řízení, získání odborných kvalifikovaných pracovníků, apod. Pokud má však v úmyslu expandovat také na zahraniční trh, přechod výkaznictví pro tuto společnost bude jednoznačnou výhodou, jelikož se díky tak zvanému „společnému účetnímu jazyku“ stane pro zahraniční partnery daleko srozumitelnějším subjektem globálního trhu.

## SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

- 1 BOHUŠOVA, H.: Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS. Praha: ASPI, 2008, s. 308. ISBN 978-80-7357-366-9.
- 2 DVOŘÁKOVÁ, D.: Finanční účetnictví a výkaznictví podle Mezinárodních standardů IFRS. 2. vyd. Brno: Computer Press, a.s., 2008. ISBN 978-80-251-1950-1.
- 3 FICBAUER J., FICBAUER D.: Mezinárodní účetní a daňové standardy. 1. vyd. Ostrava: KEY Publishing s.r.o., 2007. ISBN 978-80-87071-41-0.
- 4 HINKE, Jana.: Účetní systém IAS/IFRS. 1. vyd. Praha: Kernberg Publishing, 2007. 190 s. ISBN 978-80-903962-2-7.
- 5 JÍLEK, J., SVOBODOVÁ J.: Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2011.1. vyd. Praha: GRADA Publishing, a.s., 2011. ISBN 978-80-247-3427-9.
- 6 KOLÁŘOVA, E.: Harmonizace finančního účetnictví na mezinárodní účetní standardy u malých a středních firem, Vědecké spisy Vysokého učení technického v Brně, 2005, ISBN 80-214-2899-6.
- 7 KRUPOVÁ, L.: Mezinárodní standardy účetního výkaznictví. 1. vyd. Praha: VOX a.s., 2009. ISBN 978-80-8632476-0.



- 8 KRUPOVÁ L., VAŠEK L., ČERNÝ, M.R.: IAS/IFRS Mezinárodní standardy účetního výkaznictví. 1. vyd. Praha: VOX a.s., 2005. 1050 s. ISBN 80-86324-44-3.
- 9 STROUHAL, J.: Účetní závěrka 2008. 1. vyd. Praha: ASPI, a.s., 2008. ISBN 978-80-7357-385-0.
- 10 Vyhláška č. 500/2002 Sb., v platném znění.
- 11 Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění.
- 12 Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění.
- 13 Zákon č. 213/1991 Sb., obchodní zákoník, v platném znění
- 14 <http://business.center.cz/>

## **SEZNAM ZKRATEK A SYMBOLŮ**

IFRS	Mezinárodní standardy účetního výkaznictví
ČÚP	České účetní předpisy
EU	Evropská unie
US GAAP	Obecně uznávané účetní principy v USA
IASC	Mezinárodní výbor pro účetní standardy
IOSCO	Mezinárodní organizace komise cenných papírů
IAS	Mezinárodní účetní standardy
IASB	Rada pro Mezinárodní účetní standardy
IFRIC	Výbor pro interpretaci mezinárodního účetního výkaznictví
EHS	Evropské hospodářské společenství
MF ČR	Ministerstvo financí České republiky
ČÚS	České účetní standardy

## **SEZNAM OBRÁZKŮ**

Obrázek č. 1 Filozofický základ IFRS

## SEZNAM TABULEK

Tab. 1	Majetková struktura podniku
Tab. 2	Finanční struktura podniku
Tab. 3	Rozbor nákladů a výnosů
Tab. 4	Drobný dlouhodobý majetek
Tab. 5	Klasifikace položek rozvahy – aktiva
Tab. 6	Klasifikace položek rozvahy – pasiva
Tab. 7	Klasifikace položek výsledovky
Tab. 8	Výkaz o finanční situaci – aktiva (překlasifikování položek)
Tab. 9	Výkaz o finanční situaci – aktiva (změny dle IFRS)
Tab. 10	Výkaz o finanční situaci – pasiva (překlasifikování položek)
Tab. 11	Výkaz o finanční situaci – pasiva (dle IFRS)
Tab. 12	Výkaz o souhrnném výsledku hospodaření (překlasifikování)
Tab. 13	Výkaz o souhrnném výsledku hospodaření (dle IFRS)

## **Prohlášení o využití výsledků diplomové práce**

Prohlašuji, že

- byla jsem seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo,
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě diplomovou práci užít (§ 35 odst. 3),
- souhlasím s tím, že jeden výtisk diplomové práce bude uložen v Ústřední knihovně VŠB-TUO k prezenčnímu nahlédnutí a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO,
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona,
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne .....

Jaromíra Lomozníková

Adresa trvalého pobytu studenta:  
Jaklovecká 38/299, 712 00 Ostrava-Muglinov

## **SEZNAM PŘÍLOH**

- Příloha č. 1    Přehled Mezinárodních standardů účetního výkaznictví IFRS a Mezinárodních účetních standardů IAS
- Příloha č. 2    Rozvaha v plném rozsahu k 31.12.2008 společnosti Environment s.r.o.
- Příloha č. 3    Výkaz zisků a ztráty v plném rozsahu k 31.12.2008 společnosti Environment s.r.o.